

Das ausserordentliche Rechtsmittel der Revision nach
schweizerischem Steuerrecht im Vergleich zur Revision
nach den Verwaltungsverfahrensgesetz des Bundes

DISSERTATION

der Rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät
der
UNIVERSITÄT ZÜRICH

zur Erlangung der Würde
eines Doktors der Rechtswissenschaft

vorgelegt von
MATTHIAS AUER
von Netstal GL

genehmigt auf Antrag von
Herrn Prof. Dr. Ferdinand Zuppinger

ADAG Administration & Druck AG

Zürich 1981



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41507219_0019

Das ausserordentliche Rechtsmittel der Revision nach
schweizerischem Steuerrecht im Vergleich zur Revision
nach den Verwaltungsverfahrensgesetz des Bundes

DISSERTATION

der Rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät
der
UNIVERSITÄT ZÜRICH

zur Erlangung der Würde
eines Doktors der Rechtswissenschaft

vorgelegt von
MATTHIAS AUER
von Netstal GL

genehmigt auf Antrag von
Herrn Prof. Dr. Ferdinand Zuppinger

ADAG Administration & Druck AG

Zürich 1981

Die Rechts- und staatswissenschaftliche Fakultät gestattet hierdurch die Drucklegung vorliegender Dissertation, ohne damit zu den darin ausgesprochenen Anschauungen Stellung zu nehmen.

Zürich, den 10. Dezember 1980

Der Dekan:

Prof. Dr. G. Hauser



Meinen Eltern und Gaby

	<u>Seite</u>
I N H A L T S V E R Z E I C H N I S	I
Literaturverzeichnis	X
Abkürzungs- und Rechtsquellenverzeichnis	XIII
Rechtsquellen	XV
E I N L E I T U N G	1
A L L G E M E I N E R T E I L	3
§ 1 Das Anfechtungsobjekt der Steuerrechtspflege	3
I. Allgemeines	3
II. Der Begriff der Steuerveranlagungsverfügung	4
A. Die Steuerveranlagungsverfügung	4
B. Die Elemente der Steuerveranlagungsverfügung	6
1. Rechtsverbindlichkeit	7
2. Einseitigkeit	7
3. Einzelfall	8
4. Abstützung im öffentlichen Recht, insbesondere im kantonalen Steuerrecht	10
5. Bestimmter Inhalt	11
6. Zusammenfassung	11
III. Die gesetzliche Grundlage	12
IV. Die Wirkung der Steuerverfügung	14
§ 2 Die Verbindlichkeit der Steuerveranlagungs- verfügung	17
I. Allgemeines	17
II. Die formelle Rechtskraft	17

III. Die "materielle Rechtskraft"	18
1. Allgemeines	18
2. Die "materielle Rechtskraft" der Steuerveranlagung	22
a) Die Unabänderlichkeit der Steuerveranlagung	22
b) Die Periodizität der Steuerveranlagung	24
c) Die Tragweite der Unabänderlichkeit	25
§ 3 Die Beseitigung der Verbindlichkeitswirkungen	27
I. Allgemeines	27
1. Die grundsätzliche Aufrechterhaltung der rechtskräftigen Verfügung	27
2. Die gesetzliche Grundlage	28
II. Die Beseitigung der formellen Rechtskraft zugunsten des Gemeinwesens	28
1. Die Nachsteuererhebung	29
2. Die Rückforderung öffentlich-rechtlicher Leistungen bzw. die Zurücknahme erteilter Bewilligungen	31
III. Die Beseitigung der formellen Rechtskraft zugunsten Steuerpflichtigen bzw. des von der Verfügungsverfügung Betroffenen: Die Revision	31
1. Die steuerrechtliche Revision	31
2. Die Revision des VwVG	33
IV. Spezialfälle	34
1. Die Berichtigung von Kanzleiversehen bzw. -fehlern	34
2. Die Erhebung einer Aufsichtsbeschwerde	35
3. Die Erläuterung	36
V. Scheinbare Beseitigung der Rechtskraft	36
1. Die Anpassung einer ursprünglich fehlerhaften Verfügung an veränderte Verhältnisse	36
2. Der Verzicht des Gemeinwesens auf geschuldete öffentlich-rechtliche Ansprüche (Erlass)	37
3. Die Zwischenveranlagung und die ausserordentliche Haupteinschätzung	38

III

	<u>Seite</u>
§ 4 Das Rechtsmittel der Revision im öffentlichen Recht	41
I. Die administrativen Rechtsmittel im öffentlichen Recht	41
1. Allgemeines	41
2. Die Rechtsmittel des Steuerrechts	41
3. Die Rechtsmittel des VwVG	42
II. Das administrative und ausserordentliche Rechtsmittel der Revision	43
A. Die Entwicklung der Revision	43
1. Allgemeines	43
2. Die Entwicklung der Revision im Steuerrecht	45
3. Die Entwicklung der Revision in VwVG	47
B. Der Begriff der Revision	48
C. Das Wesen der Revision	51
1. Die steuerrechtliche Revision	51
a) Die Revision als ausserordentliches Rechtsmittel	51
b) Die Revision als nicht devolutives Rechtsmittel	52
c) Die Revision als nicht vollkommenes (begrenztes) Rechtsmittel	53
d) Die Revision als nicht suspensives Rechtsmittel	53
2. Die Revision des VwVG	54
III. Die Revision als qualifizierte Wiedererwägung	55
1. Allgemeines	55
2. Die Wiedererwägung im Steuerrecht	57
3. Die Wiedererwägung im VwVG	58
IV. Die revisionsfähigen Objekte	59

BESONDERER TEIL	61
1. Abschnitt: Grundlagen	61
§ 5 Der Stand der Gesetzgebung	61
I. Bundeserlasse	61
1. Bundessteuern	61
a) Der Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer Wehrsteuer vom 9. Dezember 1940 (WStB)	61
b) Das Bundesgesetz über den Militärpflichtersatz vom 12. Juni 1959 (MPE)	62
c) Das Bundesgesetz über die Stempelabgaben vom 27. Juni 1973 (StG)	63
2. Das Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 (VwVG)	63
II. Kantonale Steuererlasse	64
1. Allgemeine Uebersicht	64
2. Die Ausgestaltung der Revision im einzelnen	64
§ 6 Die aussergesetzliche Revision	71
I. Allgemeines	71
II. Das Fehlen ausdrücklicher Revisionsnormen	72
1. Im Steuerrecht	72
2. Im VwVG	73
III. Der auf Art. 4 BV gestützte Revisionsanspruch	75
1. Die aussergesetzliche Revision des WStB	75
2. Die aussergesetzliche Revision im kantonalen Steuerrecht	75
IV. Die Revision erstinstanzlicher Verfügungen im Sinne von Art. 5 Abs. 1 VwVG	81

	<u>Seite</u>
§ 7 Die Rückforderung nicht geschuldeter öffentlich-rechtlicher Leistungen	84
I. Allgemeines	84
II. Die <i>condictio indebiti</i> im öffentlichen Recht	84
1. Rechtsgrundlagen	84
2. Die Rechtsnatur des Rückerstattungsanspruches	86
III. Die Rückforderung nicht geschuldeter Steuern	86
1. Allgemeines	86
2. Die Rückforderung irrtümlich oder infolge betreibungsrechtlichen Zwanges bezahlter, nicht geschuldeter Steuern	87
3. Die Steuerrückerstattung bei Zwischenveranlagung	91
4. Steuerrückerstattung bei Wegfall der Steuerpflicht	92
IV. Umfang und Verzinsung des Rückerstattungsanspruches	92
2. Abschnitt: Die Revisionsvoraussetzungen	94
§ 8 Das Revisionsobjekt	94
I. Der Inhalt der revisionsfähigen Verfügungen	94
1. Das steuerrechtliche Revisionsobjekt	95
2. Das Revisionsobjekt des VwVG	96
II. Die formellen Voraussetzungen	97
1. Das Vorliegen einer Verfügung bzw. eines Entscheides	97
a) Erstinstanzliche Verfügungen	98
b) Rechtsmittelentscheide	98
c) Kostenentscheide	100
2. Der Eintritt der formellen Rechtskraft	101

§ 9	Die am Revisionsverfahren beteiligten Parteien	104
I.	Die private Partei	104
	1. Die Parteifähigkeit	104
	a) Die steuerrechtliche Parteifähigkeit	104
	b) Die Parteifähigkeit in VwVG	105
	2. Die Prozessfähigkeit	106
	a) Die Prozessfähigkeit im Steuerverfahren	106
	b) Die Prozessfähigkeit im Verwaltungsverfahren	108
	3. Die Legitimation zum Verfahren	108
	a) Die steuerrechtliche Revisionsbefugnis	110
	aa) Der Steuerpflichtige	111
	bb) Der unmittelbare Rechtsnachfolger	112
	cc) Der solidarisch Mitverpflichtete	113
	b) Die Revisionsbefugnis im VwVG	113
II.	Die Stellung der Behörden im Revisionsverfahren	114
	1. Die beteiligten Behörden im Steuerrecht	115
	2. Die beteiligten Behörden im VwVG	117
§ 10	Die Revisionsgründe im einzelnen	118
I.	Allgemeines	118
II.	Die kantonalrechtlichen Revisionsgründe	119
A.	Das Vorliegen neuer erheblicher Tatsachen oder entscheidender Beweismittel	119
	1. Der Begriff der neuen Tatsache	120
	a) Die neue Tatsache	120
	b) Der Zeitpunkt des Eintrittes der neuen Tatsache	122
	2. Der Begriff des neuen Beweismittels	123
	a) Das Beweismittel	123
	b) Der Zeitpunkt der Entstehung des neuen Beweismittels	124
	3. Erheblichkeit	125

4. Die Neuheit und die Unmöglichkeit der früheren Beibringung	126
a) Unverschuldete Unkenntnis	129
b) Der Beweisnotstand	130
c) Keine Veranlassung zur Geltendmachung	132
d) Die Nichtexistenz	132
B. Die Verletzung wesentlicher Verfahrensgrundsätze (Verfahrensmängel)	133
1. Die Beeinflussung der Verfügung durch eine strafbare Handlung	133
a) Die strafbare Handlung	133
b) Die Art der Einwirkung	135
c) Der Nachweis der strafbaren Handlung	136
2. Die Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften	137
a) Allgemeines	137
b) Die "Verletzung wesentlicher prozessualer Vorschriften"	138
c) Die Verletzung des Untersuchungsgrundsatzes im besonderen	139
d) Die versehentliche Nichtberücksichtigung aktenmässiger erheblicher Tatsachen	141
C. Besondere Revisionsbestimmungen bei den Verkehrssteuern	143
1. Nachträglicher Wegfall des steuerbegründenden Vorganges	143
2. Verlustverrechnung bei partieller Veräusserung von Grundstücken	143
D. Materielle Unrichtigkeiten	144
1. Allgemeines	144
2. Der Irrtum des Steuerpflichtigen	146
a) Der Tatsachenirrtum	146
b) Rechtsirrtum und Rechtsunkenntnis	147
3. Der Irrtum der Steuerbehörde	148

III.	Die bundesrechtlichen Revisionsgründe	149
A.	Im Bundessteuerrecht	149
1.	Allgemeines	149
2.	Die Verletzung von Treu und Glauben, insbesondere die unrichtige behördliche Auskunft über massgebende gesetzliche Vorschriften oder andere wichtige Umstände	150
3.	Die Verletzung bundesrechtlicher Steuerbefreiungsnormen	152
4.	Die Verletzung von Doppelbesteuerungsgrundsätzen	153
B.	Die Revisionsgründe des VwVG	156
1.	Die Beeinflussung des Beschwerdeentscheides durch ein Verbrechen oder Vergehen	156
2.	Das Vorbringen neuer erheblicher Tatsachen oder Beweismittel	157
3.	Die versehentliche Nichtberücksichtigung erheblicher Tatsachen oder bestimmter Begehren	157
4.	Verfahrensmängel	158
IV.	Der Ausschluss der Revision	159
3. Abschnitt: Das Verfahren		162
§ 11	Die Befristung der Revision	162
I.	Allgemeines	162
II.	Die relative und absolute Revisionsfrist	163
1.	Die relative Revisionsfrist	163
2.	Die absolute Revisionsfrist	163
III.	Der Fristenlauf	164
1.	Der Beginn des Fristenlaufes	164
2.	Die Erstreckung der Revisionsfrist	166
IV.	Der Beweis der Fristwahrung	166
V.	Die Wiederherstellung der Revisionsfrist	167

§ 12	Die Ordnungsmässigkeit der Revision	169
I.	Die Form des Revisionsgesuches	169
II.	Der Inhalt des Revisionsgesuches	170
	1. Die Revisionserklärung	171
	2. Der Antrag (Rechtsbegehren)	172
	3. Die Begründung der Revision	173
	4. Die Beweismittelangabe	174
	5. Der Nachweis der Rechtszeitigkeit des Revisionsgesuches	174
III.	Der Ort der Einreichung des Revisionsgesuches	175
§ 13	Das Revisionsverfahren	177
I.	Allgemeines	177
II.	Die Einleitung des Verfahrens	177
III.	Der Rechtsprechungsvorgang	179
	1. Das Zulässigkeitsverfahren	179
	2. Die eigentliche Prüfung des Revisionsge- suches	180
	3. Das Ueberprüfungsergebnis	182
	a) Die Abweisung des Revisionsgesuches	183
	b) Die Guttheissung des Revisionsgesuches	183
	c) Der sachliche Umfang der Ueberprüfung	184
	d) Die Form des Entscheides	185
IV.	Die Rechtsmittel gegen Revisionsentscheide	185
	4. Abschnitt: Die Wirkungen der erfolgreichen Revision	187
§ 14	Die materiellrechtlichen Wirkungen des Revisionsentscheides	187
I.	Allgemeines	187
II.	Die Korrektur der Benachteiligung	188
	1. Im Steuerrecht: Die Steuerrückerstattung	188
	2. Im Verwaltungsrecht	190
III.	Die Aenderung des angefochtenen Entscheides	190

§ 15	Zusammenfassendes Ergebnis	193
I.	Grundsätzliche Uebereinstimmungen	193
II.	Unterschiede	194

Literaturverzeichnis

- Birchmeier Wilhelm, Handbuch des Bundesgesetzes über die Organisation der Bundesrechtspflege vom 16. Nov. 1943, Zürich 1950
- Blumenstein Ernst, System des Steuerrechts, 3.A., Zürich 1971
(cit. Blumenstein, System)
Die Revision der Steuerveranlagung, ASA 19 145 ff.,
193 ff.
- Blunschy Alfred, Der Rückerstattungsanspruch im öffentlichen Recht, Diss. Freiburg 1947
- Bosshardt Oskar, Die neue zürcherische Einkommens- und Vermögenssteuer, Zürich 1952
- Büchi Alfred, Grundzüge des schweizerischen Schuldbetreibungsrechtes, Bd. 1, Zürich 1975
- Burckhardt W., Die Organisation der Rechtsgemeinschaft, 2.A., Zürich 1944
- Caviezel Werner, Die Wiedererwägung im bündnerischen Verwaltungsrecht, Diss. Zürich 1975
- Fehr Otto, Die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Zürich, Diss. Zürich 1941
- Feigenwinter Hans-Rudolf, Das Verfahren vor den Verwaltungsbehörden des Kantons Baselland, Diss. Freiburg 1965
- Fleiner Thomas, Grundzüge des allgemeinen und schweizerischen Verwaltungsrechts, Zürich 1977 (cit. Fleiner-Gerster)
- Fritzsche H., Schuldbetreibung und Konkurs nach schweizerischem Recht, 2.A., Bd. 1, Zürich 1975
- Furrer Christian, Die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Uri, Diss. Freiburg 1971
- Giacometti Zaccaria, Allgemeine Lehren des rechtsstaatlichen Verwaltungsrechts, Bd. 1, Zürich 1960
- Graf Arthur, Die Revision rechtskräftiger Steuerentscheide zugunsten des Steuerpflichtigen, Diss. Zürich 1953
- Grüniger Emanuel / Studer Walter, Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 1953 (cit. Grüniger/Studer)
- Guldener Max, Schweizerisches Zivilprozessrecht, 3.A., Zürich 1979 (cit. Guldener, ZPR)
- Gueng Urs, Zur Verbindlichkeit verwaltungsbehördlicher Auskünfte und Zusagen, ZBl 71,449 ff., insbesondere 453 ff.
- Gygi Fritz, Bundesverwaltungsrechtspflege, Bern 1979
- Beiträge zur Lehre vom Verwaltungsakt, ZSR 78 I 379 ff.
(cit. Gygi, in ZSR)

- Gygi Fritz / Stucki Rudolf, Handkommentar zum bernischen Gesetz über die Verwaltungspflege, Bern 1962
(cit. Gygi/Stucki)
- Haesler Jean, Die Revision rechtskräftiger Steuerverfügungen zugunsten des Steuerpflichtigen, ZBl 62,121 ff., 145 ff.
(cit. Haesler, in ZBl)
- Hangartner Yvo, Widerruf von Verwaltungsakten bei Meinungswandel der Behörde und bei Aenderung der tatsächlichen Verhältnisse, ZBl 62,169 ff. (cit. Hangartner, in ZBl)
- Höhn Ernst, Steuerrecht, 3. A., Bern 1979
- Imboden Max / Rhinow René, Schweizerische Verwaltungsrechtssprechung, Bde. 1 und 2, 5. A., Basel 1976
(cit. Imboden / Rhinow, Nr.)
- Kägi-Diener Regula, Justiz und Verwaltung aus der Sicht des Problems der Bindung des ordentlichen Richters an Verwaltungsakte, Zürich 1969 (cit. Kägi-Diener)
- Känzig Ernst, Die eidgenössische Wehrsteuer, Basel 1962
- Ergänzungsband, 1.A., Basel 1964
- Kölz Alfred, Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, Zürich 1978 (cit. Kölz, VRG)
- Lehmann Mario, Die Steuerrechtspraxis im Kanton Zürich, 2. A., Zürich 1952
- Masshardt Heinz, Wehrsteuerkommentar, Ausgabe 1980, Zürich 1980
- Meier Bernhard, Die verwaltungsbehördliche Verwaltungspflege im Kanton Aargau, Diss. Zürich, Aarau 1949
- Pestalozzi Hans, Hand-Kommentar zum zürcherischen Steuergesetz vom 8. Juli 1951, Zürich 1952
- Reimann August / Zuppinger Ferdinand / Schärfer Erwin, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4 Bde., Zürich 1964 - 1969
(cit. Reimann / Zppinger / Schärfer)
- Ruck Erwin, Schweizerisches Verwaltungsrecht, 3.A., Bd. 1, Zürich 1951
- Saladin Peter, Das Verwaltungsverfahren des Bundes, Basel 1969 (cit. Saladin, Verwaltungsverfahren)
- Verwaltungsprozessrecht und materielles Verwaltungsrecht, ZSR 94 II 307 ff. (cit. Saladin, in ZSR)
- Der Widerruf von Verwaltungsakten, Diss. Basel 1960
(cit. Saladin, Widerruf)
- Schwager Klaus, Die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Thurgau, Diss. Zürich, Netstal 1967
- Schwarzenbach Hans Rudolf, Grundriss des allgemeinen Verwaltungsrechts, 6. A., Bern 1975

- Spoendlin K., Zur Rückforderung des nicht Geschuldeten
(condictio indebiti) im öffentlichen Recht, SJZ 43, 17 ff.
(cit. Spoendlin, SJZ)
- Walti Peter R., Der Schweizerische Militärflichtersatz,
Diss. Zürich 1979
- von Werra Raphael, Handkommentar zu, Walliser Verwaltungs-
verfahren, Bern 1967 (cir. von Werra, VWV)
- Wespi Rudolf, Die Steuerrechtspflege im Kanton Zürich,
Diss. Zürich 1951
- Zuppinger Ferdinand, Nach- und Strafsteuern gemäss zürcheri-
schem Steuergesetz, Zürich 1959 (cit. Zuppinger, Nach-
steuer)
- Zürcher Steuergesetze, Textausgabe, Bd. 1, Zürich 1971
(cit. Zuppinger, Steuergesetze)

Abkürzungs- und RechtsquellenverzeichnisAbkürzungen

A.	Auflage
Abs.	Absatz
a.E.	am Ende
a.M.	anderer Meinung
Art.	Artikel
ASA	Archiv für schweizerisches Abgaberecht (Zeitschrift)
BB1	Bundesblatt der schweizerischen Eidgenossenschaft
Bd.	Band
BG	Bundesgesetz
BGE	Amtliche Sammlung der Entscheidungen des Schweizerischen Bundesgerichtes
BV	Bundesverfassung der Schweiz. Eidgenossenschaft, vom 29. Mai 1874
BRB	Bundesratsbeschluss
bzw.	beziehungsweise
d.h.	das heisst
Diss.	Dissertation
EstV	Eidgenössische Steuerverwaltung
f.	und folgende (r) (Seite, Note, Artikel)
ff.	und folgende (Seiten, Noten, Artikel)
G	Gesetz
i.V.m.	in Verbindung mit
lit.	littera
m.a.W.	mit anderen Worten
m.E.	meines Erachtens
N	Randnote bei Kommentaren
Pra	Praxis des Bundesgerichtes, Basel
S.	Seite
s.	siehe
SJZ	Schweizerische Juristenzeitung
sog.	sogenannt

XIV

StK	Steuerkommission
StR	Steuerrevue (Zeitschrift)
u.a.	unter anderem
u.s.w. (etc.)	und so weiter
u.U.	unter Umständen
v.a.	vor allem
vgl.	vergleiche
VO	Verordnung
VPB	Verwaltungspraxis der Bundesbehörden (Zeitschrift)
VV	Vollziehungsverordnung
z.B.	zum Beispiel
ZBl	Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung (Zeitschrift)
Ziff.	Ziffer
ZG StG	G über die direkten Steuern des Kantons Zürich, vom 8. Juli 1951
ZSR	Zeitschrift für schweizerisches Recht, neue Folge
z.T.	zum Teil

RechtsquellenI. Bundeserlasse

BG über das Verwaltungsverfahren, vom 20. Dez. 1968 (VwVG)

BG über die Organisation der Bundesrechtspflege, vom 16. Dez. 1943 (OG)

BRB über die Erhebung einer Wehrsteuer, vom 9. Dez. 1940 (WStB)

BG über den Militärflichtersatz, vom 12. Juni 1959 (MPE)

VV zum BG über den Militärflichtersatz, vom 20. Dez. 1971 (MPV)

BG über die Stempelabgaben, vom 27. Juni 1973 (StG)

II. Kantonale Erlasse

Aargau	G über die direkten Staats- und Gemeindesteuern und über den Finanzausgleich unter den Einwohnergemeinden, vom 17. Mai 1966
Appenzell A. Rh.	G über die direkten Steuern für den Kanton Appenzell A.Rh., vom 27. April 1958 Zivilprozessordnung für den Kanton Appenzell A.Rh., vom 27. April 1980
Appenzell I.Rh.	Steuergesetz für den Kanton Appenzell I.Rh., vom 28. April 1968
Baselland	G über die Staats- und Gemeindesteuern und über den Finanzausgleich, vom 7. Febr. 1974
Baselstadt	G über die direkten Steuern, vom 22. Dez. 1949
Bern (und Jura)	G über die direkten Staats- und Gemeindesteuern, vom 29. Okt. 1944
Freiburg	G über die Kantonssteuern, vom 7. Juli 1972
Genf	Loi générale sur les contributions publiques, vom 9. Nov. 1887
Glarus	G über das Steuerwesen, vom 10. Mai 1970
Graubünden	Steuergesetz des Kantons Graubünden, vom 21. Juni 1964
Luzern	G über die direkten Staats- und Gemeindesteuern, vom 27. Mai 1946
Neuenburg	Loi sur les contributions directes, vom 9. Juni 1964
Nidwalden	Steuergesetz, vom 26. April 1970
Obwalden	Steuergesetz, vom 8. Dezember 1968

Schaffhausen	G über die direkten Steuern, vom 17. Dezember 1956
Schwyz	Steuergesetz, vom 28. Oktober 1958
Solothurn	G über die direkten Staats- und Gemeindesteuern, vom 29. Januar 1961
St. Gallen	Steuergesetz, vom 23. Juni 1970 G über die Verwaltungsrechtspflege, vom 16. Mai 1965
Tessin	Legge tributaria, vom 28. September 1976
Thurgau	G über die Staats- und Gemeindesteuern, vom 9. April 1964
Uri	Steuergesetz des Kantons Uri, vom 16. Mai 1965, VV zum Steuergesetz, vom 30. Oktober 1968
Waadt	Loi sur les impôts directs cantonaux, vom 26. November 1956
Wallis	Steuergesetz, vom 10. März 1976
Zug	G über die Kantons- und Gemeindesteuern, vom 7. Dezember 1946
Zürich	G über die direkten Steuern, vom 8. Juli 1951

E I N L E I T U N G

Im gleichen Masse wie die Verwaltungstätigkeit und damit das rechtsstaatliche Verwaltungsrecht zunimmt, steigt das Rechtsschutzbedürfnis des Bürgers der Verwaltung gegenüber. Somit ist es von der Verfassung her geboten, dass die Verfahrensgesetze den Bürgern (und bisweilen auch öffentlichen Instanzen) Rechtsmittel zur Verfügung stellen und ihnen damit ermöglichen, sich gegen eine Verletzung des verfassungsmässigen Gebotes recht- und gesetzmässigen Verwaltungshandelns zur Wehr zu setzen 1). Das Verwaltungsrechtspflegeverfahren gilt demgemäss als rechtsstaatliche Einrichtung, die dem Schutz des Einzelnen und seiner Rechte vor rechtswidrigem Verwaltungshandeln zu dienen hat. Darüber hinaus soll die Verwaltungsrechtspflege Rechtssicherheit und die Rechtssatzmässigkeit der Verwaltung im Einzelfall gewährleisten. Sie soll also dafür sorgen, dass das objektive Verwaltungsrecht richtig und rechtsgleich angewendet und durchgesetzt wird 2).

Mit den dem Bürger im Steuer- und Verwaltungsverfahren zur Verfügung gestellten prozessualen Anfechtungsmitteln wird dieser in den Stand gesetzt, eine behördliche Anordnung umfassend und allseitig auf etwaige Fehler hin überprüfen zu lassen und, wenn die Behörde die formellen und materiellen Normen, die ihre Tätigkeit bestimmen, im Einzelfall verletzt, die Durchsetzung des Legalitätsprinzipes zu seinen Gunsten zu verlangen. Aus Gründen der Rechtssicherheit kann jedoch die Verbindlichkeit der Regelung eines konkreten Rechtsverhältnisses nicht in Schwebe belassen werden, sondern das Verfahren ist mit einem rechtskräftigen und unangreifbaren Entscheid definitiv abzuschliessen. Das bedeutet, dass die rechtskräftig gewordene Verfügung in einem neuen Verfahren nicht mehr ohne weiteres und vorbehaltlos umgestossen werden kann. Dieser Ausschluss

1) Saladin, Verwaltungsverfahren, 2.1

2) Gygi, S. 17.

der Anfechtbarkeit ist indessen nur insoweit haltbar, als die Verfügung nicht an gravierenden Mängeln leidet. Eine limitierte Anzahl besonders qualifizierter Verfahrensverstösse lässt nämlich - wie im Zivilprozessrecht - die Annahme als begründet erscheinen, die materielle Gerechtigkeit würde durch die Verweigerung einer Neuüberprüfung des Verwaltungsaktes einen Schaden erleiden, der durch die Vorzüge der Rechtssicherheit nicht aufgewogen würde 3). Die Revision rechtskräftiger Veranlagungen und Verfügungen soll einerseits das öffentliche Interesse an ordnungsgemäss zustandegekommenen und materiell richtigen Verfügungen durchsetzen, darf aber anderseits nicht zu einer erneuten ordentlichen Rechtsmittelmöglichkeit führen. Sie ist heute 4), auch wenn sie in den Steuer- und dem Verwaltungsverfahrensgesetz nicht durchwegs ausdrücklich vorgesehen ist, als ausserordentliches Rechtsmittel in allen Bereichen der Verwaltungstätigkeit tatsächlich anerkannt. Sie wäre im Hinblick auf einen umfassenden Rechtsschutz aus rechtsstaatlicher Sicht auch gar nicht mehr wegzudenken.

Mit der Revision kann wegen ihrer Ausserordentlichkeit nicht jede Unrichtigkeit gerügt werden, sondern nur bestimmte, gravierende Entscheidungsmängel, die hauptsächlich verfahrensrechtlicher Natur sind. In der vorliegenden Arbeit soll versucht werden, die Revision anhand des heutigen Standes von Gesetzgebung und Rechtsprechung darzustellen, und zu erkennen, inwieweit zwischen der Ausgestaltung der Revision im schweizerischen Steuerrecht und im Verwaltungsverfahren des Bundes Unterschiede bestehen. An dieser Stelle kann bereits als allgemeines und vorläufiges Ergebnis der nachstehenden Untersuchungen vorweggenommen werden, dass zwischen der steuerrechtlichen Revision und der Revision des Verwaltungsverfahrens grundsätzlich Uebereinstimmung herrscht.

3) Gygi, in ZSR 78 I 403.

4) Graf, S. 2f..

ALLGEMEINER TEIL

§ 1 Das Anfechtungsobjekt der Steuerrechtspflege

I. Allgemeines

Anfechtungsobjekt der administrativen Rechtsmittel ist der materielle Verwaltungsakt im engsten Sinne, die Verfügung. Die steuer- und verwaltungsrechtlichen Rechtsmittel können daher nur gegenüber behördlichen Aussprüchen im Einzelfall, die den Voraussetzungen einer Verfügung genügen, angestrengt werden. Der Rechtsschutz erscheint als ein zentraler Punkt der Verfügung. Ob eine solche gegeben ist oder nicht, bestimmt sich deshalb stets nach der grundsätzlichen Eignung des in Frage stehenden Aktes, individuelle Rechte zu verletzen 1). Die Verfügung des materiellen Verwaltungsrechts ist deswegen Anfechtungsobjekt der nachträglichen - an die Verfügung anschliessenden - Verwaltungsrechtspflege, weil sie für die Beteiligten eine verbindliche, durchsetzbare und nicht ohne weiteres umstössliche Regelung eines konkreten Rechtsverhältnisses in sich schliesst 2). Die Verfügung als Anfechtungsgegenstand ist Prozessvoraussetzung (Sachurteilsvoraussetzung), ohne die auf ein administratives Rechtsmittel nicht eingetreten werden kann 3).

Steht fest, dass behördliche Aussprüche nur dann in einem administrativen Rechtsmittelverfahren überprüfbar sind, wenn ihnen ihrem Inhalte nach Verfügungscharakter zukommt, so kann es grundsätzlich keine Rolle spielen, ob sie unter Herrschaft der Steuergesetze oder des Verwaltungsverfahrensgesetzes des Bundes (VwVG) zustandegekommen sind. Entscheidend für den Verfügungscharakter ist, dass sie sich auf öffentliches Recht stützen können. Die Abstützung auf öffentliches Recht des Bundes oder auf kantonales Steuerrecht ist lediglich mass-

1) Fleiner-Gerster, S. 143; Kölz, VRG, N 2 zu § 19.

2) Gygi, S. 98.

3) Gygi, S. 97; Saladin, Verwaltungsverfahren, 20.21, 10.12; Kölz, VRG, N 2 § 19; 102 V 152 E. 4, 100 Ib 449.

gebend für ihre Weiterziehbarkeit und ihren Weiterzug. Sie entscheidet welchem Recht die Ueberprüfung der in Frage stehenden Verfügung unterstehen soll, bzw. ob die Ueberprüfung der Sache in die sachliche Zuständigkeit der kantonalen oder der Verwaltungsinstanzen des Bundes fällt 4). Für die Umschreibung der Verfügung als Anfechtungsobjekt der nachträglichen Steuerrechtspflege darf somit - vorbehältlich der Begründetheit der Steuerveranlagung im kantonalen Recht - vom Begriff der Verfügung, wie er für die gesamte Bundesverwaltungsrechtspflege vorausgesetzt ist, also vom Verfügungsbegriff des materiellen Verwaltungsrechts, ausgegangen werden. In der Literatur, der Praxis sowie in Steuer- und Verwaltungsgesetzen werden die Begriffe "Steuerveranlagungsverfügung" bzw. "Verfügung" einerseits und "Steuerentscheid", "Steuerentscheidung", "Entscheid" oder "Entscheidung" andererseits oft nicht auseinandergehalten. Welcher Begriff auch verwendet wird, er umfasst grundsätzlich beide Arten von Verwaltungsakten. Erstinstanzliche Verfügung und justizmässiger Entscheid enthalten beide eine autoritative Regelung eines Rechtsverhältnisses 5). Der Unterschied besteht lediglich darin, dass der Entscheid justizmässig überprüft worden ist. Das jedoch vermag seinen Charakter als verbindliche Festlegung eines Rechtsverhältnisses nicht zu zerstören. Demgemäss sind Verfügungen und Entscheide gleichermassen Gegenstand der administrativen Rechtsmittel.

II. Der Begriff der Steuerveranlagungsverfügung

A. Die Steuerveranlagungsverfügung

Die Steuerveranlagungsverfügung (Taxation) bildet den Abschluss des Einschätzungsverfahrens. Es handelt sich dabei um die verwaltungsmässige Feststellung der Steuer, d.h. um die ver-

4) Gygi, S. 98

5) Gygi, S. 105 f.; Schwager, S. 89; Gygi/Stucki, N II 1 zu Art. 32; Saladin, Verwaltungsverfahren, 10.723.

bindliche Feststellung (Anordnung) der für den Umfang der Steuerschuld massgebenden Faktoren 6). Geht die Anordnung von der Steuerbehörde aus 7), so stellt sie eine Verfügungsverfügung (Veranlagungsverfügung) 8) dar, und sie setzt für das davon betroffene Individuum eine bestimmt geartete Unterwerfung unter die Hoheitsmacht des Gemeinwesens fest 9); sie bestimmt für die Adressaten in bindender und erzwingbarer Weise den geschuldeten Steuerbetrag. Bei der reinen Selbstveranlagung 10) hingegen berechnet das Steuersubjekt selbst den steuerbaren Betrag und die Steuer unaufgefordert auf amtlichen Abrechnungsf formularen und liefert den Steuerbetrag von sich aus an die Behörde ab. Letztere nimmt lediglich Kontrollen vor 11). Bei dieser Art der Steuerfestsetzung fehlt es an der Einseitigkeit 12). Grundsätzlich kommt ihr daher nicht Verfügungscharakter zu; sie ist demgemäss auch nicht Gegenstand eines Rechtsmittelverfahrens 13). Das Bundesgericht lässt jedoch die Revision einer Selbstveranlagung ausdrücklich zu. Es muss daher angenommen werden, dass dieses ausserordentliche Rechtsmittel bei Vorliegen eines Revisionsgrundes nur dann in Betracht fallen kann, wenn entweder die Selbstveranlagung von der Behörde beanstandet und durch eine amtliche Veranlagung 14) ersetzt worden ist,

6) Höhn, Steuerrecht, S. 387; Masshardt, S. 372.

7) So bei der amtlichen Veranlagung ohne Mitwirkung des Pflichtigen, wie auch beim gemischten Veranlagungsverfahren, wo die Mitwirkung des Pflichtigen für das Zustandekommen der Verfügung unentbehrlich ist.

8) Die Steuerverfügung ist eine gestaltende Verfügung, mit der dem Pflichtigen eine öffentlich-rechtliche Leistung, die dieser zu übernehmen hat, auferlegt wird. 97 I 282.

9) Blumenstein, System, S. 353, 380; Höhn, Steuerrecht, S. 387.

10) Warenumsatzsteuer, Stempelabgaben, Verrechnungsteuer.

11) Höhn, Steuerrecht, S. 394; Blumenstein, System, S. 385 f.; Graf, S. 74 f..

12) siehe unten, § 1 II B 2.

13) Da die Verfügung als Anfechtungsobjekt Prozessvoraussetzung ist, fehlt es an einem formellen Ausgangspunkt des Rechtsmittelverfahrens.

14) Diese Verfügung bildet verfahrensmässig keinen Bestandteil der Selbstveranlagung, sondern stellt eine eigene, selbständig anfechtbare Verfügung dar. Blumenstein, System, S. 351.

oder wenn der Pflichtige nachträglich Tatsachen entdeckt, die seine Selbstveranlagung als unrichtig erscheinen lassen, und er deshalb eine amtliche Veranlagung verlangen kann 15), so z.B. Art. 8 StG i.V.m. Art. 3VV.

B. Die Elemente der Steuerveranlagungsverfügung

Da sich, wie erwähnt 16), die Veranlagungsverfügung von der unter der Herrschaft des VwVG zustandegekommenen allgemeinen Verwaltungsverfügung lediglich dadurch unterscheidet, dass sie gestützt auf kantonales Steuerrecht bzw. Steuerrecht des Bundes (Wehrsteuer) ergeht, darf für die Darstellung des Objektes der Steuerrechtspflege von dem Begriff der "Verfügung" ausgegangen werden, wie er in Art. 5 VwVG umschrieben und in Art. 44 VwVG bzw. Art. 97 OG vorausgesetzt ist. Begrifflich ist daher unter der Steuerveranlagungsverfügung eine behördliche Anordnung im Einzelfall zu verstehen, durch welche ein konkretes und individuelles Rechtsverhältnis in verbindlicher - für vollstreckungsfähige Inhalte auch erzwingbarer - Weise rechtsgestaltend oder feststellend geregelt wird 17). Diese Umschreibung enthält die vom Gesetzgeber für das "Vorliegen" einer Verfügung verlangten sechs Voraussetzungen:

- Es muss ein Tatbestand rechtsverbindlich geregelt sein;
- er muss einseitig (hoheitlich) geregelt sein;
- es muss ein Einzelfall geregelt sein;
- der Akt muss sich auf öffentliches Recht stützen 18);
- der Akt muss sich auf kantonales Steuerrecht bzw. Steuerrecht des Bundes stützen;
- der Akt muss einen bestimmten Inhalt haben 19)

Zu diesen sechs Voraussetzungen für das Vorliegen einer Verfügung ist im einzelnen folgendes zu bemerken:

15) Blumenstein, System, S. 367 f..

16) siehe oben, § 1 I.

17) Gygi, S. 98; Fleiner-Gerster, S. 143; Kölz, VRG, N 3 zu § 19; 104 Ia 29, 101 Ia 74.

18) Da für die Abgrenzung der Steuerverfügung von der Verfügung gemäss Art. 5 VwVG letztlich entscheidend ist, dass letztere gestützt auf Bundesverwaltungsrecht ergehen muss, kann mit Ausnahme dieses Kriteriums für die Darstellung der Elemente des Anfechtungsobjektes der Steuerrechtspflege und der nachträglichen Bundesverwaltungsrechtspflege im wesentlichen von den gleichen Grundsätzen ausgegangen werden.

19) Saladin, Verwaltungsverfahren, 10.15; derselbe, in ZSR 94 II 314; vgl. auch Imboden/Rhinbow, Nr. 35 B II; Kölz, VRG, N 4 zu § 19; Fleiner-Gerster, S. 144; Gygi, in ZSR 78 I 388.

1. Rechtsverbindlichkeit

Die Veranlagungsverfügung wie auch die allgemeine Verfügung zielt auf einen rechtlichen Erfolg ab. Mit ihr wird im Einzelfall verfügt; es wird ein Sachverhalt in der Weise geregelt, dass für die beteiligten Behörden und Privaten unmittelbare Rechtswirkungen (Rechte und Pflichten) entstehen oder wenigstens die Rechtslage eindeutig feststeht (Feststellungsverfügung). Hieraus fliesst auch das Rechtsschutzinteresse an der Anfechtung, das Interesse nämlich, die Rechts- oder Ordnungsmässigkeit der Verfügung in einem Rechtsmittelverfahren abzuklären 20). Die Verfügung ist somit, wie das von ihr konkretisierte Gesetz, zweiseitig verbindlich; gebunden ist nicht nur der betroffene Private, sondern auch die Verwaltung 21). Diese zweiseitig bindende Wirkung grenzt die Verfügung von den blossen Auskünften, Anträgen, Mitteilungen, Ratschlägen, Orientierungen, Ansichtsäusserungen, Verwarnungen oder Ankündigungen von Verfügungen ab 22).

2. Einseitigkeit

Der Verwaltung steht zu, sie selbst angehende Rechtsverhältnisse einseitig (autoritativ) mit einer für alle Beteiligten bindenden Wirkung zu regeln. Sie ist nicht auf das Einverständnis der am zu regelnden Rechtsverhältnis beteiligten Rechtssubjekte angewiesen, sondern kann einseitig bestimmen, was als Rechtens zu gelten hat. Das macht den autoritativen Charakter der Verfügung aus. Die Verfügung ist nicht irgendeine Willensäusserung der Verwaltung, sondern eben eine Willenskundgebung eigener Art mit urteilsähnlicher Rechtswirkung. Der behördliche Beschluss oder die Ermächtigung zum Abschluss eines öffentlichrechtlichen oder privatrechtlichen Vertrages (rechtsgeschäftliche behördliche Erklärungen) stellt demnach keine Verfügung dar 23).

-
- 20) Würde ein Rechtsverhältnis nicht verbindlich und vollstreckbar festgelegt, so dürfte mangels eines genügenden Interesses nicht auf ein Rechtsmittel eingetreten werden. 102 Ib 83.
- 21) Saladin, Verwaltungsverfahren, 10.21; Gygi, S. 97; Bosshardt, S. 49; 102 Ib 83.
- 22) Saladin, Verwaltungsverfahren, 10.22; Gygi, S. 103; Imboden/Rhinow Nr. 35 B II c; Kölz, VRG, N 10 zu § 19; v. Werra, VwV, N 17 zu Art. 1; Gygi/Stucki, N II 1 zu Art. 32; Caviezel S. 66.
- 23) Gygi, S. 97; Saladin, Verwaltungsverfahren, 10.31; derselbe, in ZSR 94 II 314; Imboden/Rhinow, Nr. 35 B II b; von Werra, N 16 zu Art. 1; Gygi/Stucki, N II 4 e zu Art. 32; Kölz, VRG, N 9 zu § 19; Fleiner-Gerster, S. 144; VPB 43.26.

Damit eine Anordnung ein Rechtsverhältnis einseitig und mit bindender Wirkung festlegen kann, muss sie von einem Träger der öffentlichen Gewalt 24) ausgehen. Diese Anordnung muss zudem im Rahmen der einer Behörde zustehenden Öffentlich-rechtlichen Kompetenz ergehen. Nur in diesem Bereich kann das Gemeinwesen mit dem Anspruch des Gewaltmonopols, also ohne auf das Einverständnis der Parteien angewiesen zu sein, einseitig Rechte und Pflichten festlegen. Massgebend für den Verfügungscharakter eines staatlichen Aktes ist allein, ob die Behörde im Rahmen ihrer Zuständigkeit gehandelt hat. Nur in diesem Bereich ist Platz für die Verfügungsform 25).

3. Einzelfall

Die behördliche Anordnung muss einen konkreten Einzelfall betreffen. Als Verfügung können daher grundsätzlich nur individuell-konkrete Akte betrachtet werden, d.h. die Verfügung muss auf ein einmaliges, auf einen ganz bestimmten Sachverhalt bezogenes Rechtsverhältnis gerichtet sein, das sie regelt oder gestaltet 26).

Das Steuerobjekt stellt nicht nur die äussere Veranlassung der Besteuerung dar, sondern bildet zugleich auch ihre gegenständliche Grundlage. Bei seinem Vorhandensein wird durch Verfügung der geschuldete Steuerbetrag festgestellt. Das Steuerobjekt ist denn auch stets ein ganz bestimmter Tatbestand 27). So stützt sich z.B. die periodische Besteuerung von Einkommen und Vermögen auf die durch die Bemessungsperiode zeitlich begrenzten, bei Pränumerandosteuerung in der Vergangenheit liegenden und abgeschlossenen genau bestimmten Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Pflichtigen 28).

-
- 24) Zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben sind nicht nur die Behörden befugt. Selbst private Organisationen können zum Erlass von Verfügungen ermächtigt sein, zumal dann, wenn sie mit öffentlichen Aufgaben betraut sind. Gygi, S. 100; Imboden/Rhinow, Nr. 35 B II, 157 B I; Kölz, VRG, N 5 zu § 19.
- 25) Kölz, VRG, N 4 zu § 19; Gygi, S. 100; von Werra, VWV, N 16 zu Art. 1; Gygi/Stucki, N II 4b zu Art. 32.
- 26) Gygi, S. 100 F.; Saladin, Verwaltungsverfahren, 10,4; von Werra, VWV, N 20 zu Art. 1; Kölz, VRG, N 6 ff. zu § 19; Gygi/Stucki, N 4 f. zu Art. 32; Imboden/Rhinow, Nr. 35 B I; 98 Ib 462.
- 27) Blumenstein, System, S. 129
- 28) Masshardt, S. 43 f., 216.

Gleich verhält es sich etwa auch mit der Erbschaftssteuer. Obwohl als Verkehrssteuer der steuerbegründende Vorgang (Steuerobjekt) die Tatsache der erbrechtlichen Rechtsnachfolge ist, berechnet sich der geschuldete Steuerbetrag - und somit ein wesentlicher Inhalt der Erbschaftssteuerverfügung - nach Massgabe des genau bestimmten Wertes des übergangenen Vermögens 29). In subjektiver Hinsicht zeichnet sich die Steuerverfügung dadurch aus, dass ihr Adressat oder Adressatenkreis ("Steuerpflichtige") eine genau bestimmte Einzelperson oder ein genau bestimmbarer Kreis von Einzelpersonen (z.B. Erbengemeinschaft) ist.

Demgegenüber unterstehen der Herrschaft des VwVG noch weitere Arten von behördlichen Aussprüchen: Nicht nur diejenigen Akte, die auf einen bestimmten, in Raum und Zeit abgeschlossenen Sachverhalt bezogen und an einen begrenzten Kreis von Menschen gerichtet sind (individuell-konkrete Akte), sondern auch die sog. Allgemeinverfügungen (generell-konkrete Akte) 30) sind als Verfügungen zu behandeln 31), zumindest dann, wenn der Adressatenkreis wohl unbestimmt, so doch bestimmbar ist 32). Unter der Voraussetzung, dass sie für Private rechtsverbindlich und hinreichend präzise sind, sind ebenso Zonen-, Baulinien-, Raum- und andere Pläne als Verfügungen anzusehen 31). Schliesslich sind auch noch andere Akte, die nicht eindeutig zu den Rechtssätzen oder zu den individuell-konkreten Verfügungen zählen, gemäss ausdrücklicher Bestimmung als "Verfügung" zu behandeln 34). Diese "Zwischenakte", die zwar nicht mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde angefochten werden können, unterstehen als "Verfügungen" dennoch dem Rechtsschutz des VwVG 35).

29) Blumenstein, System, S. 169.

30) Sie trifft meistens für eine nicht zum voraus bestimmte Zahl von Personen, jedoch für einen konkreten Sachverhalt eine bestimmte Regelung, z.B. örtliche Verkehrsregelungen oder der an die Teilnehmer einer bestimmten Versammlung gerichtete Befehl, diese aufzulösen. Gygi, S. 102.

31) Gygi, S. 102; Saladin, Verwaltungsverfahren, 10.42; Imboden/Rhinow, Nr. 5 B IIc; von Werra, VwV, N 22 zu Art. 1; 101 Ia 73.

32) Kölz, VRG, N 7 zu § 19.

33) Gygi, S. 102 f.; Saladin, Verwaltungsverfahren, 10.43; derselbe, in ZSR 94 II 317 f.; von Werra, N 23 zu Art. 1; Kölz, VRG, N 17 f. zu § 19; Fleiner-Gerster, S. 102 f.; Imboden/Rhinow, Nr. 11.

34) So die "Verfügung über die Genehmigung von Erlassen" und über "Tarife" gemäss Art. 99 lit. a und b OG.

35) Saladin, Verwaltungsverfahren, 10.44.

4. Abstützung im öffentlichen Recht, insbesondere im kantonalen Steuerrecht bzw. im Steuerrecht des Bundes (Wehrsteuerrecht)

Wesentliche Voraussetzung einer Steuerveranlagungsverfügung ist ihre Abstützung im kantonalen Steuerrecht bzw. im Steuerrecht des Bundes. Für den Verfügungscharakter einer behördlichen Anordnung ist jedoch nicht massgebend, ob sie sich auf kantonales Steuerrecht oder auf Bundesverwaltungsrecht stützen kann. Entscheidend ist, ob die Behörde im Rahmen ihrer öffentlich-rechtlichen Zuständigkeit gehandelt hat. Nur in dem Bereich, wo einer Behörde öffentlich-rechtliche Befugnisse zustehen, kommt ihr nämlich die Kompetenz zu, einseitig verbindliche Verwaltungsverhältnisse zu regeln 36). Die kantonal-steuerrechtliche Grundlage der Veranlagungsverfügung entscheidet daher lediglich über die sachliche Zuständigkeit. Das bedeutet, dass in kantonalen Steuersachen nicht die Verwaltungsrechtspflegeinstanzen des Bundes (nach VwVG), sondern eben die kantonalen Steuerrechtspflegebehörden zur Ueberprüfung der angefochtenen Steuerverfügung befugt sind, und dass das Bundesgericht den Akt nur unter dem Gesichtswinkel der Willkür beurteilen kann. Demgemäss muss umgekehrt gelten, dass immer, wenn sich die Verfügung auf Bundesrecht stützen sollte, die Zuständigkeit der Bundesverwaltungsrechtspflegeinstanzen gegeben ist 37).

Zu beachten ist indessen, dass nicht alle auf Bundesverwaltungsrecht gestützte Verfügungen auch dem VwVG unterstehen. Für gewisse "Bundesverwaltungsverfahren" erklärt sich nämlich das Gesetz durch ausdrückliche Bestimmung als nicht anwendbar: so beseitigt Art. 2 VwVG für gewisse Verfahren die Anwendbarkeit einzelner Bestimmungen und Art. 3 VwVG die Anwendbarkeit des ganzen Gesetzes. Interessant ist

36) Kölz, VRG, N 4 zu § 19; von Werra, VwV, N 1 zu Art. 16; Gygi, S. 98.

37) Gygi, S. 98 f., 70 f.; Saladin, Verwaltungsverfahren, 10.61; ZBl 80 301.

dabei die Ausnahme betreffend das Steuerverfahren des Bundes. Art. 2 Abs. 1 VwVG greift Platz im Anwendungsbereich der eidgenössischen Erlasse über Steuern. Im Bundessteuerrecht gelten also die einzelgesetzlichen (spezialgesetzlichen), nicht die allgemeinen Bestimmungen (des Verwaltungsverfahrensgesetzes) über die Tatbestandsermittlungen und über das rechtliche Gehör. Der Anspruch auf Akteneinsicht bestimmt sich jedoch nach dem VwVG 38).

5. Bestimmter Inhalt

Die zuständige Behörde kann Rechtsverhältnisse einseitig (autoritativ) mit einer für alle Beteiligten bindenden Wirkung regeln. Sie ist dabei nicht auf das Einverständnis der am Rechtsverhältnis beteiligten Rechtssubjekte angewiesen, sondern kann einseitig bestimmen, was Rechtens ist. Diese Verfügungsmässige Regelung ist vollstreckbar und rechtskräftig. Daher muss sie inhaltlich bestimmt sein und eindeutig eine Einzelfallregelung treffen 39). Als Steuerbefehl kann deshalb nur derjenige behördliche Ausspruch gelten, der die verwaltungsmässige Feststellung von Bestand und Höhe einer bestimmten Steuerforderung enthält 40). Gleiches muss auch für die Verwaltungsbeurteilung gelten; Verfügungsqualität kommt jedem rechtsverbindlichen Akt irgendwelchen Inhaltes zu, sofern dieser Inhalt geeignet ist, ein die Verwaltung selbst angehendes Rechtsverhältnis einseitig mit einer für alle Beteiligten bindenden Wirkung zu regeln.

6. Zusammenfassung

Steht fest, dass eine behördliche Anordnung alle oben beschriebenen Bedingungen erfüllt, so untersteht sie als Steuerbefehl den entsprechenden kantonalen bzw. bundessteuerrechtlichen Verfahrensvorschriften, oder, wenn sie gestützt auf Bundesverwaltungsrecht ergangen ist, den Vorschriften des VwVG.

38) Saladin, Verwaltungsverfahren, 9.311; 103 Ib 195 f.; ASA 39,361 ff..

39) Gygi, S. 97; 102 V 150

40) Blumenstein, System, S. 353.

III. Die gesetzliche Grundlage

Im Rechtsstaat kann die Verfügungsmässige Begründung von Rechten und Pflichten nur gestützt auf einen Rechtssatz erfolgen. Es ist somit der Verwaltung nicht nur nicht gestattet, anders als aufgrund eines Gesetzes zu handeln, sondern sie hat überdies jedes Gesetz "richtig" anzuwenden. Dieses Prinzip des Vorbehaltes des Gesetzes, welches "wie geltendes Verfassungsrecht im Sinne eines ungeschriebenen Rechts- oder Verfassungsgrundsatzes" zur Anwendung gebracht wird, gilt für alle 41) Bereiche staatlicher Tätigkeit 42). Grundsätzlich lässt dabei das Bundesgericht als Grundlage einer Verfügung ein Gesetz im materiellen Sinn (Rechtssatz) genügen. Bei besonders schwerwiegenden Eingriffen in Freiheit und Eigentum jedoch - so v.a. im Abgaberecht - wird ausnahmsweise eine Abstützung auf ein formelles Gesetz oder auf eine unzweideutig klare Rechtsgrundlage verlangt 43).

Das bedeutet, dass für den Erlass einer Steuerverfügung eine qualifiziert eindeutige Verankerung in den Steuergesetzen des Bundes oder der Kantone vorausgesetzt wird 44). Demgemäss erklären eine Reihe kantonaler Staatsverfassungen das Steuerwesen als "Sache der Gesetzgebung", und das Bundesgericht hat erkannt, dass ganz abgesehen hievon mindestens die Einführung neuer Steuern nach allge-

41) Die begünstigenden (leistende, gewährende, gestaltende) Verfügungen bedürfen gleichermassen wie die belastenden Verfügungen einer gesetzlichen Grundlage. Auch eine begünstigende Verfügung kann einen Dritten betreffen, so dass dieser die Verfügung anfechten können muss, und sie ist ebenso aufzuheben, wenn sich die Rüge der Rechtswidrigkeit als richtig erweist. Vgl. Saladin, in ZSR 94 II 342 f..

42) Imboden/Rhinow, Nr. 59 B Ib, II, Nr. 113, Saladin, Verwaltungsverfahren, 10.16; Fleiner-Gerster, S. 66, 143; Schwarzenbach, S. 72 f.; Saladin, Widerruf, S. 115 f.; Giacometti, S. 226; Ruck, I, S. 194 f.; VPB 34.59.

43) Imboden/Rhinow, Nr. 59 B Ib, Nr. 113.

44) Imboden/Rhinow, Nr. 60 B I.

meinen staatsrechtlichen Grundsätzen einzig durch Gesetz erfolgen kann. Damit stellt die Steuererhebung ein Rechtsinstitut dar, dessen Schaffung und Aeusserungen durch Rechtsvorschriften geregelt sein müssen. Behördliche Anordnungen und Verfügungen im Steuerwesen sind an diese schlechthin gebunden und können nur insoweit als gültig betrachtet werden, als sie darin ihre Bestätigung finden (Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Steuer) 45). Die subjektive Steuerpflicht, das Steuerobjekt und seine Bemessungsgrundlagen sowie das Steuermass sind somit streng nach den gesetzlichen Vorschriften zu bestimmen 46).

Gründe der Praktikabilität wie auch die Erfordernisse der administrativen Vereinfachung können indessen mitunter eine Abweichung vom Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Steuer verlangen. Das ist namentlich dann der Fall, wenn die Steuerbehörde anstelle genauer Abklärungen des Sachverhaltes wegen des damit verbundenen Aufwandes ohne gesetzliche Ermächtigung nur annähernde Tatbestandesermittlungen trifft. Die vor allem bedeutsamen Steuerpauschalierungen sollen das Ermittlungsverfahren vereinfachen. Sie beruhen auf der Annahme, dass sie in der Regel zu einer Einschätzung führen, die den Verhältnissen ungefähr entspricht, und dass damit die Grosszahl der Fälle im abgekürzten Verfahren ohne die an sich erforderlichen Erhebungen erledigt werden können. Nach der Praxis unterliegen derartige Vereinfachungen stets dem Vorbehalt der Regelung im Gesetz. Sie dürfen nur angewandt werden, wo sie zum richtigen Ergebnis, z.B. zu einer Besteuerung führen, die der gesetzlichen Regelung mit genügender Annäherung entspricht. In jedem Fall bleibt jedoch dem Steuerpflichtigen das Recht gewahrt, gegenüber einer Pauschalbewertung die individuelle Einschätzung, d.h. anstelle der

45) Blumenstein, System, S. 7.

46) Blumenstein, System, S. 363; Höhn, Steuerrecht, S. 60; Bosshardt S. 30.

ungenauen Ermittlungen des Sachverhaltes eine genaue Tatsachenermittlung nach der gesetzlichen Ordnung zu verlangen 47).

Auch wenn das VwVG - wie im übrigen auch die Steuergesetze - nirgends ausdrücklich festhält, dass jede Verfügung einer gesetzlichen Grundlage bedarf, muss jede Einzelverfügung durch Rechtssätze gestützt sein. Der Erlass einer Verfügung, also die Verfügungsmässige Begründung, Aenderung oder Aufhebung von Rechten und Pflichten muss sich daher zumindest auf ein Gesetz im materiellen Sinne 48) stützen können 49). Als Verfahrensgesetz baut das VwVG auf diesem Grundsatz auf und trägt wesentlich zur richtigen und rechtsgleichen Durchsetzung des materiellen Verwaltungsrechts bei 50).

IV. Die Wirkung der Steuerverfügung

Mit der Steuerverfügung wird festgestellt, dass eine Steuerforderung in bestimmtem Bestand und Umfang von steuerfordern- den Gemeinwesen geltend gemacht wird. Die Steuerverfügung setzt somit - wie überhaupt jede Verfügung - für das von ihr betroffene Individuum eine bestimmt geartete Unterwerfung unter die Hoheitsmacht des Gemeinwesens fest, die die individuellen Rechte des Pflichtigen tangiert. Deshalb ist die Verfügung nach rechtsstaatlicher Auffassung für die Beteiligten nicht schlechthin und abschliessend verbindlich. Vielmehr können diese gegebenenfalls mittels urteilsmässiger Ueberprüfung durch die Steuer- oder Verwaltungsrechtspflegeinstanzen Rechtsschutz gegenüber dem Gemeinwesen fordern 51). Voraus-

47) Imboden/Rhinow, Nr. 59 B IV; Höhn, Steuerrecht, S. 161; Blumenstein, System, S. 248; Känzig, N 10 zu Art. 18 bis; Masshardt, S. 75 f.; Schwarzenbach, S. 75 f..

48) Bewirkt indessen die Verfügung einen besonders schweren Eingriff in Freiheit und Eigentum, so bedarf es auch hier der Abstützung auf ein formelles Gesetz. Vgl. Imoden/Rhinow, Nr. 60 B III.

49) Imboden/Rhinow, Nr. 59 B Ib.

50) Gygi, S. 17.

51) Blumenstein, System, S. 353.

setzung dafür ist aber, dass überhaupt eine Steuer- oder Verwaltungsverfügung ergangen oder deren Erlass durch Rechtsverweigerungs- oder Rechtsverzögerungsbeschwerde erzwingbar ist 52).

Die Verfügung wird mit ihrer Eröffnung dem (oder den) Adressaten gegenüber rechtswirksam. Erst aufgrund der ihm eröffneten Verfügung wird der Betroffene in den Stand gesetzt, die ihm zustehenden Rechtsmittel und -behelfe zu ergreifen und sich gegen die unrechtmässigen Anordnungen zur Wehr zu setzen 53). Als Ausfluss des bundesrechtlichen Anspruches auf rechtliches Gehör gilt daher der Grundsatz, dass die Verfügung grundsätzlich jedem individuell zu eröffnen ist, der von ihr betroffen wird oder der als virtuell Betroffener um Mitteilung der Verfügung ersucht hat 54). In der Form muss die Eröffnung so beschaffen sein, dass der Beweis der ergangenen Eröffnung gesichert ist. Anfechtbare Verfügungen ergehen daher in der Regel schriftlich. Sie sind als solche zu bezeichnen, zu begründen und mit einer Rechtsmittelbelehrung zu versehen 55). Die äussere Form, namentlich die Bezeichnung als "Verfügung", ersetzt jedoch den Inhalt (das geregelte oder festgestellte Rechtsverhältnis) nicht. Fehlen die Begriffsmerkmale einer anfechtbaren Verfügung, so ist die Verwaltungsäusserung selbst dann nicht anfechtbar, wenn ihr eine Rechtsmittelbelehrung beigelegt worden ist 56). Erst wenn die Verfügung ordnungsgemäss eröffnet worden ist, beginnen die Fristen für weitere verfahrensmässige Vorhaben zu laufen. Es gilt der Grundsatz, dass aus mangelhafter Eröffnung den Beteiligten keinerlei Rechtsnachteil erwachsen darf 57).

52) Gygi, S. 97.

53) Blumenstein, System, S. 382; Imboden/Rhinow, Nr. 84 B I; Masshardt, S. 395.

54) Imboden/Rhinow, Nr. 84 B I; Saladin, Verwaltungsverfahren, 17.211.

55) Gygi, S. 99 f.; Saladin, Verwaltungsverfahren, 17.21. 17.11; Blumenstein, S. 382; Känzig, N 1 zu Art. 74; Masshardt, S. 360; Reimann/Zuppinger/Schärer, N 2 ff. zu § 78.

56) Gygi, S. 99 f..

57) Imboden/Rhinow, Nr. 84 B IV; Saladin, Verwaltungsverfahren, 17.242; Gygi, S. 50; Blumenstein, System, S. 382.

Die rechtliche Wirkung der Eröffnung besteht darin, dass mit ihr das Einschätzungs- bzw. das Erlassverfahren abgeschlossen wird. Ein Zurückkommen auf die Taxation bzw. die Verfügungsverfügung ist nur noch beim Vorhandensein einer besonderen gesetzlichen Vorschrift zulässig. Die Verfügung wird, sofern nicht gegen sie ein ordentliches Rechtsmittel angestrengt wird, formell rechtskräftig 58).

58) Blumenstein, System, S. 382; Masshardt, S. 395..

§ 2 Die Verbindlichkeit der Steuerveranlagungsverfügung

I. Allgemeines

Die Verwaltung kann sie selbst angehende Rechtsverhältnisse einseitig (autoritativ) mit einer für alle Beteiligten bindenden Wirkung regeln. Sie ist nicht auf das Einverständnis der am Rechtsverhältnis beteiligten Rechtssubjekte angewiesen, sondern kann einseitig bestimmen, was Rechtens ist. Dazu dient die Verfügungsverfügung. Sie ist ein Rechtsinstitut des materiellen Verwaltungsrechts (wie auch des Verwaltungsrechtspflegeverfahrens), eine Zweckschöpfung, die nur dann gerechtfertigt werden kann, wenn ihr Dasein mit einem vernünftigen Sinn verknüpft werden kann. Ein solcher kann in der von ihr ausgehenden für alle Beteiligten bindenden Wirkung, in der autoritativen Festlegung eines Rechtsverhältnisses gesehen werden 1). So wie sich die Verbindlichkeit eines zivilprozessualen Urteils in der formellen und materiellen Rechtskraft äussert, manifestiert sich die Verbindlichkeit des Verwaltungsaktes in der formellen Rechtskraft, der damit verbundenen Erzwingbarkeit und der verwaltungsrechtlichen Unabänderlichkeit (Unwiderruflichkeit), d.h. in einer gewissen Rechtsbeständigkeit; letztere bedeutet, dass selbst die Behörde nicht ohne weiteres ihren einmal erlassenen Akt abändern oder aufheben (widerrufen) kann.

II. Die formelle Rechtskraft

Besteht kein ordentliches Rechtsmittel (Steuerrekurs oder Verwaltungsbeschwerde) gegen die Verfügung oder kann ein solches wegen Ablaufs der Rechtsmittelfrist nicht mehr ergriffen werden, so erlischt das förmliche Anfechtungsrecht. Die Verfügung wird formell rechtskräftig und damit unanfechtbar. Diese Unanfechtbarkeit richtet sich gegen die Parteien und

1) Gygi, S. 26, 97 f.; derselbe in ZSR 78 I 400; von Werra, VWV, N 4 zu Art. 18; Giacometti, S. 403 f..

bedeutet für sie den Ausschluss der Anfechtungsmöglichkeit mit ordentlichen Rechtsmitteln 2). Sie müssen die Verfügung gegen sich gelten lassen; sie ist rechtsverbindlich, unanfechtbar und erzwingbar 3) geworden, ungeachtet der ihr eventuell anhaftenden Mängel, die ihre Anfechtung hätten begründen können. Durch den unbenützten Ablauf der Rechtsmittelfrist bzw. mit dem Eintritt der formellen Rechtskraft werden diese Mängel geheilt. Das gilt mit einigen Ausnahmen auch für verfahrensrechtliche Mängel 4).

Eine Taxation, gegen die wegen Fristablaufs kein Rechtsmittel mehr ergriffen werden kann oder gegen die der Instanzenzug erschöpft ist, wird daher für das Gemeinwesen und den Steuerpflichtigen verbindlich. Das Gemeinwesen ist verpflichtet, die der Taxation entsprechende Steuer zu fordern; der Steuerpflichtige hat die entsprechende Steuer zu bezahlen und ist zu einer Mehrleistung grundsätzlich nicht verpflichtet 5).

Gleiches gilt bei den übrigen Verfügungen. Wie bei der Steuerveranlagung hat das Gemeinwesen die Verfügung durchzusetzen; der Adressat hingegen ist dem Verfügungsinhalt entsprechend zu einem Tun, Dulden oder Unterlassen verpflichtet.

III. Die "materielle Rechtskraft"

1. Allgemeines

Neben der allgemein anerkannten formellen Rechtskraftfähigkeit im Sinne einer Verbindlichkeit mangels Weiterziehbarkeit 6) ist dem Verwaltungsakt auch eine gewisse Rechtsbeständigkeit eigen; sie bedeutet, dass sowohl die Verwaltung als auch der Private in einem gewissen Umfange an eine einmal festgelegte

2) Gygi, S. 237; derselbe, in ZSR 78 I 399; Saladin, Verwaltungsverfahren, 18.212; Schwarzenbach, S. 99; Kägi-Diener, S. 250; Fleiner-Gerster, S. 245; Kölz, VRG, N 52 zu § 20; Gygi/Stucki, N 1 f. zu Art. 33; Blumenstein, System, S. 422; Höhn, Steuerrecht S. 30; 102 Ib 370 E. 5.

3) Die formell rechtskräftig gewordenen Verfügungen stellen definitive Rechtsöffnungstitel im Sinne von Art. 80 Abs. 2 SchKG dar. Vgl. Fritzsche, I, S. 130 f.; Büchi, S. 55 f..

4) Reimann/Zuppinger/Schärer, N 11 zu § 102.

5) Bosshardt, S. 293.

6) Kägi-Diener, S. 250.

Regelung einer konkreten Rechtsbeziehung gebunden ist. Eine einmal erlassene Verfügung darf m.a.W. nicht ohne weiteres widerrufen (aufgehoben oder abgeändert) werden. Könnte über den Streitgegenstand einer in einem ersten Verfahren abschliessend beurteilten Sache beliebig wieder ein neues Verfahren in Gang gesetzt, also wieder von vorne angefangen werden, wäre die formelle Rechtskraft nutzlos 7). Erscheint eine Verfügung als nicht mehr ohne weiteres widerruflich, so wird sie gelegentlich als "materiell rechtskräftig" bezeichnet; das ist indessen nicht im Sinne einer endgültigen rechtlichen Verbindlichkeit für Behörde und Beteiligte zu verstehen wie sie gerichtlichen Urteilen zukommt (res iudicate inter omnes). Vielmehr kann der Begriff der "materiellen Rechtskraft" in solchem Zusammenhang nur besagen, dass die erlassende Behörde an den Inhalt der Verfügung insoweit rechtlich gebunden ist, als sie diese ausser im Wiederaufnahmeverfahren nicht mehr abändern darf 8). Auf den Begriff der "materiellen Rechtskraft" kann daher verzichtet werden, da diese Uebernahme eines Begriffes aus dem Zivilprozessrecht in das Verwaltungsrecht nur Verwirrung stiften kann. Auszugehen ist vielmehr von der Fragestellung, inwieweit die Behörde an einen einmal erlassenen Entscheid gebunden ist 9).

Die Beantwortung der Frage, ob eine Verfügung unabänderlich sei, m.a.W. ob die Verwaltungsbehörde an ihre einmal erlassene, selbst materiell unrichtige Anordnung gebunden sei, oder ob sie zurückgenommen und widerrufen werden könne, hängt primär von der sondergesetzlichen Regelung ab und, wo eine solche abschliessende Regelung fehlt, vom Ergebnis einer Interessen- bzw. Wertabwägung. Das öffentliche Interesse an "der richtigen Durchführung des objektiven Rechts" wird dem Interesse des Beteiligten an der "Rechtssicherheit" gegen-

7) Gygi, S. 238.

8) von Werra, VWV, N 4 zu Art. 18; Fleiner-Gerster, S. 241 f..

9) Fleiner-Gerster, S. 235; Saladin, Verwaltungsverfahren, 23.23.

übergestellt; das Bundesgericht wägt die für und gegen einen Widerruf sprechenden Interessen in jedem Einzelfall gegeneinander ab 10).

Der Grundsatz der Rechtsgleichheit und des öffentlichen Interesses an richtigen und ordnungsgemässen Verfügungen lassen sich nur verwirklichen, wenn die Behörde auf ihre einmal getroffene Verfügung zurückkommen kann. Diesem Grundsatz des öffentlichen Interesses an der Gleichbehandlung (rechtsgleiche Anwendung des Gesetzes gegenüber jedermann) und der Gesetzmässigkeit der Verwaltung steht jedoch das private Interesse des Betroffenen gegenüber. Zudem dient die Verfügung dem Rechtsschutz- und Rechtssicherheitsinteresse des Bürgers. Aus Gründen der Rechtssicherheit sollte sich der durch eine Verfügung betroffene Bürger auf die Behörde verlassen können und nicht damit rechnen müssen, dass Verfügungen nachträglich abgeändert oder neu erlassen werden können. Nach dem Grundsatz von Treu und Glauben muss sich die Verwaltung an eine einmal erlassene Verfügung halten 11). Massgebend, ob ein Entscheid widerrufen werden kann, ist demnach die Frage, inwieweit das Vertrauen des Betroffenen zu schützen ist 12). Ist nach der Abwägung aller im Spiele stehenden Einzelinteressen dem privaten Interesse der Vorzug zu geben, so ist der Private in seinem berechtigten Vertrauen zu schützen. Die Verfügung hat dann als unwiderruflich, als unabänderlich zu gelten. In diesem Falle kann der Betroffene den Vertrauensschutz für sich in Anspruch nehmen, so dass das öffentliche Interesse hinter dem Privatinteresse zurücktreten muss; die Verwaltung ist an ihre Anordnung gebunden.

Dass rechtswidrige Verfügungen, d.h. solche, die Gesetzesvorschriften verletzen oder gegen überwiegende öffentliche Interessen verstossen, nachträglich abgeändert werden können und müssen, ist notwendige Folge des Grundsatzes der Rechtmässigkeit.

10) Imboden/Rhinow, Nr. 41 B II; von Werra, VWV, N 4 a zu Art. 18; Hangartner, in ZBl 62, 171; Schwarzenbach, S. 99 f.; Saladin, in ZSR 94 II 335 f.; Giacometti, S. 405; 103 Ib 206 f..

11) Fleiner-Gerster, S. 234.

12) Fleiner-Gerster, S. 235; Hangartner, in ZBl 62, 173; Kägi-Diener, S. 262.

keit der Verwaltung. Offen bleibt lediglich, wieweit in diesen Fällen der Vertrauensschutz des Betroffenen einem Widerruf der Verfügung entgegensteht. Die von der Praxis entwickelten Widerrufsregeln lassen sich daher praktisch danach einteilen, ob der Vertrauensschutz des Adressaten gefährdet ist oder nicht. Führt also das Ergebnis der Abwägung aller "für und gegen einen Widerruf sprechenden Interessen im konkreten Einzelfall" dazu, dass das öffentliche Interesse an objektiv-richtiger Rechtsverwirklichung gegenüber dem berechtigten Vertrauen des Betroffenen (Privatinteresse) zurückstehen muss, so kann die in Frage stehende Verfügung in der Regel nicht widerrufen werden, selbst wenn sie dem öffentlichen Interesse und der richtigen Rechtsanwendung nicht oder nicht mehr entspricht 13).

Obwohl die Notwendigkeit einer Interessenabwägung in jedem Einzelfall immer wieder betont wurde 14), hat die Praxis Tatbestände herausgearbeitet, bei deren Vorliegen sich eine Interessenabwägung grundsätzlich erübrigt 15), weil sie für die prinzipielle Unwiderruflichkeit sprächen. Es sind dies die Fälle, da die frühere Verwaltungsverfügung

- ein subjektives Recht begründet hat,
- in einem Verfahren ergangen ist, dessen Aufgabe in der allseitigen Prüfung der öffentlichen Interessen und ihrer Abwägung gegenüber dem entgegengesetzten Privatinteresse besteht, oder
- wenn der Private von der ihm durch die Verfügung eingeräumten Befugnisse bereits Gebrauch gemacht hat, wobei diese letzte Möglichkeit nur bei einem einmaligen, nicht wiederholbaren Verhalten (insbesondere im Hinblick auf die Baubewilligung) gilt 16).

Ergibt sich aus dieser Abwägung "aller für und gegen einen Widerruf sprechenden Interessen im konkreten Einzelfall" ein

13) Fleiner-Gerster, S. 235 f.; Hangartner, In ZBl 62, 173.

14) Vgl. 103 Ib 206, 100 I 302, 97.

15) Andere nicht in dieses Schema passende Fälle sind im Prinzip einer Interessenabwägung zugänglich.

16) Kägi-Diener, S. 262.

überwiegendes Bedürfnis nach Vertrauensschutz, oder liegt eine Situation vor, die für die "prinzipielle" Unwideruflichkeit spricht, so kann auch eine materiell unrichtige Verfügung von der Behörde nicht mehr ohne weiteres zurückgenommen oder abgeändert werden 17). Das kann jedoch nur dann gelten, wenn kein Dauerverhältnis Gegenstand der Verfügung ist; denn einer verbindlichen Regelung zugänglich ist einzig, was bei Erlass der Verfügung rechtlich und tatbeständlich als fixiert gelten kann 18).

2. Die "materielle Rechtskraft" der Steuerveranlagung

a) Die Unabänderlichkeit der Steuerveranlagung

Die Veranlagungsverfügung stellt nach abgeschlossenem Einschätzungsverfahren verwaltungsmässig fest, welche Steuer in welchem geldmässigen Betrag dem steuerfordernden Gemeinwesen geschuldet ist 19). Für den Pflichtigen gibt die Taxation also an, mit welcher steuerlichen Belastung er zu rechnen hat. Für das Gemeinwesen ist sie Grundlage des Steuerbezugs. Somit liegt es an sich im wohlverstandenen Interesse beider am Steuerrechtsverhältnis beteiligten Parteien, die Abänderlichkeit einer solchen Entscheidung stark zu beschränken 20).

Im Einschätzungs- und allenfalls im Einspracheverfahren wird dem Steuerpflichtigen wie auch dem Gemeinwesen hinreichend Gelegenheit zur Darlegung ihrer Standpunkte geboten. Die Veranlagungsverfügung kommt somit aufgrund eines erstinstanzlichen Verfahrens zustande, dessen Aufgabe in der allseitigen Prüfung der öffentlichen Interessen und ihrer Abwägung gegenüber dem entgegengesetzten Privatinteresse besteht. Das Bundesgericht hat die Notwendigkeit einer Interessenabwägung in jedem Einzelfall immer wieder betont; dennoch erübrigt sich nach Ansicht des Bundesgerichtes eine

17) Imboden/Rhinow, Nr. 41 B II.

18) Gygi, in ZSR 78 I 401.

19) Blumenstein, System, S. 353; Höhn, Steuerrecht, S. 387.

20) Bosshardt, S. 290; Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 5 zu § 102.

solche Wertabwägung im Falle der Steuerveranlagungsverfügung, weil die Qualität des restinstanzlichen Verfahrens (Einschätzungs- und Einspracheverfahren) für die prinzipielle Unabänderlichkeit spreche 21). Gestützt darauf - vorbehaltlich einer ausdrücklichen Regelung im Gesetz (gesetzlicher Widerrufsvorbehalt) oder eines Wiederaufnahmeverfahrens - muss das öffentliche Interesse an objektiv-richtiger Rechtsverwirklichung gegenüber dem berechtigten Vertrauen des Steuerpflichtigen (Privatinteresse) zurückstehen. Festgestellt wird ein überwiegendes Bedürfnis nach Vertrauensschutz, was dazu führt, dass die Veranlagungsverfügung in der Regel nicht mehr widerrufen werden kann, selbst wenn sie dem öffentlichen Interesse und der richtigen Rechtsanwendung nicht oder nicht mehr entspricht 22).

Für die Unabänderlichkeit der Steuerverfügung spricht auch der Umstand, dass sie kein Dauerverhältnis, sondern einen in der Vergangenheit liegenden, abgeschlossenen Sachverhalt zum Gegenstand hat. Bei fortwirkenden, zeitlich unbegrenzten Rechtsbeziehungen ist die grundsätzlich unabänderliche Festlegung einer Rechtsfolge im Sinne einer Verfügung ohnehin nicht denkbar. Einer verbindlichen Regelung zugänglich ist einzig, was bei Erlass des autoritativen Staatsaktes rechtlich und tatsächlich als fixiert gelten kann. Den Dauerbeziehungen wohnt eben ein gestaltender Faktor inne, der kontrollierbar bleiben muss 23). Weder ein Urteil noch ein Verwaltungsakt kann sich zum voraus darüber aussprechen, ob bei fortwirkenden Rechtsverhältnissen nachträglich Veränderungen eintreten werden, die den Weiterbestand der Rechtsbeziehung in Frage stellen 24). Unabänderlichkeit (Unwiderruflichkeit) kommt der Steuerverfügung insbesondere auch deshalb zu, weil sie zeitlich gesehen einen rechtlich und tatbeständlich abgeschlossenen Sachverhalt beschlägt, aus dem eine einmalige oder

21) Imboden/Rhinow, Nr. 41 B IV; Fleiner-Gerster, S. 235; Kägi-Diener S. 262; von Werra, VWV, N 13 zu Art. 18; Kölz, VRG, N 56 zu § 20; Schwarzenbach, S. 100; Saladin, in ZSR 94 II 336; derselbe, Widerruf, S. 14 ff.; Lehmann, N 3 zu § 108; 103 Ib 206 f., 101 Ib 321, 100 Ib 302, 97.

22) Fleiner-Gerster, S. 235; Hangartner, in ZBl 63, 173.

23) Kägi-Diener, S. 264.

24) Gygi, in ZSR 78 I 401.

zumindest nicht in die Zukunft wirkende Anspruchs- oder Pflichtbeziehung herauswächst 25).

b) Die Periodizität der Steuerveranlagung

Bei den periodischen Steuern (z.B. Einkommens- und Vermögenssteuern) ist hinsichtlich der Unabänderlichkeit noch ein weiteres Element zu berücksichtigen: die Periodizität. Diese bewirkt, dass auch eine Anpassung an eine neue Sach- oder Rechtslage nicht jederzeit möglich ist 26). Kraft der Periodizität entsteht für jede Steuerperiode ein neuer selbständiger, vom vorhergehenden unabhängiger Steueranspruch 27); dies zeitigt in zweifacher Hinsicht Wirkungen. Erstens kann die Steuerforderung nur während der im Gesetz vorgesehenen Befristung (Veranlagungsperiode) begründet und festgestellt werden; zweitens wird bei der Vergangenheits- oder Pränumerandobesteuerung die Taxation, die auf den ökonomischen Verhältnissen der Vorperiode (Berechnungsperiode) beruht, während der laufenden Steuerperiode als unabänderlich betrachtet 28). Diese Unabänderlichkeit kann jedoch dann, wenn das Einkommen der Vorperiode von demjenigen der Steuerperiode wesentlich abweicht, durch die gesetzlich vorgesehene Zwischenveranlagung 29) beseitigt werden 30).

Die Periodizität ist von der äussern Beschaffenheit des Steuerobjektes abhängig und entfaltet ihre Wirkungen nur bei den Steuerobjekten, die im Laufe der Zeit Gelegenheit zu einer wiederholten Besteuerung bieten (sog. kontinuierliche Steuerobjekte). Daneben kann sich eine Steuerforderung aber auch auf ein Steuerobjekt beziehen, das auf einem in sich geschlossenen, einmaligen äussern Vorgang beruht. Dies trifft v.a. bei den Verkehrssteuern zu 31). Steuerobjekt ist hier die einmalige Tatsache, dass ein rechtlicher oder wirtschaftlicher (steuerbegründender) Vorgang (z.B. die Tatsache der erbrechtlichen Rechtsnachfolge oder der Handänderung bei Grundstücken) statt-

25) Gygi, in ZSR 78 I 401; von Werra, VWV, N 14 c zu Art. 18.

26) Graf, S. 30.

27) Blumenstein, System, S. 274.

28) Masshardt, S. 43; Blumenstein, System, S. 274; Graf, S. 8.

29) siehe unten, § 3 V 3.

30) Masshardt, S. 44; Blumenstein, System, S. 370; Graf, S. 8.

31) Blumenstein, System, S. 261 f..

gefunden hat 32). Da diese Steuern auf einem einmaligen, in sich abgeschlossenen Steuerobjekt beruhen und begrifflich nicht fort dauern, eignen sie sich nicht für eine mehrmalige Besteuerung. Aus diesem Grunde können einmalige Steuern gar nicht mit nachträglich eintretenden veränderten Verhältnissen, die eine Anpassung verlangen würden, in Konflikt treten. Deshalb ist denn auch eine Periodizitätswirkung für diese Art von Steuern gar nicht erforderlich. Das berechnigte Vertrauen auf eine einmal erfolgte Taxation ist durch die allgemeine Unabänderlichkeit der rechtskräftigen Steuerverfügung genügend geschützt.

c) Die Tragweite der Unabänderlichkeit

Die Bindungswirkung eines Verwaltungsaktes ersteckt sich nur auf denjenigen Sachverhalt, der bei der Fällung des Entscheides in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht vorlag. Ein Zurückkommen auf die Verfügung ist daher nur bei unveränderten (identischen) Verhältnissen ausgeschlossen. Treten indessen nachträglich Veränderungen ein, m.a.W. sprengt das neue Verfahren den sachlichen Rahmen des früheren Verfügungsgegenstandes, dann ist die bindende Wirkung der früheren Verfügung für den Erlass einer neuen Verfügung kein Hindernis mehr 33).

Die Unabänderlichkeit äussert sich darin, dass auf eine formell-rechtskräftige Steuerverfügung in einem neuen Verfahren nicht mehr zurückgekommen werden darf. Vorausgesetzt ist jedoch, dass ein identisches Steuerrechtsverhältnis vorliegt. Dies trifft dann zu, wenn eine Steuer vom nämlichen Steuersubjekt und für die nämliche Steuerperiode gefordert wird 34). Für die periodischen Steuern bedeutet dies, dass sich die Unabänderlichkeit nur auf die Periode beziehen kann, für die die Veranlagungsverfügung getroffen wurde. In einer späteren Periode können sowohl die tatsächlichen als auch

32) Blumenstein, System, S. 164.

33) Gygi, S. 239; Gygi/Stucki, N I 3 g, h zu Art. 18; Graf, S. 7; 98 V 178.

34) Blumenstein, System, S. 423.

die rechtlichen Verhältnisse wieder anders gewürdigt werden, ohne dass von einer rechtsungleichen Behandlung gesprochen werden könnte 35). Das gleiche gilt für die einmaligen Steuern, so dass Veranlagungsverfügungen für spätere Erbschafts- oder Handänderungssteuern nicht durch früher ergangene präjudiziert werden können.

35) Masshardt, S. 395; Blumenstein, System, S. 423; Bosshardt, S. 293.

§ 3 Die Beseitigung der Verbindlichkeitswirkungen

I. Allgemeines

1. Die grundsätzliche Aufrechterhaltung der rechtskräftigen Verfügung

Ist eine einmal erlassene Verfügung in formelle Rechtskraft erwachsen, m.a.W. ist das durch sie geregelte Rechtsverhältnis verbindlich und erzwingbar geworden, so ist dieser Zustand grundsätzlich aufrechtzuerhalten, auch wenn die Verfügung an einem materiellen Mangel 1) leiden sollte. Durch den unbenützten Ablauf der ordentlichen Rechtsmittelfrist, also durch den Eintritt der formellen Rechtskraft, werden nämlich - mit Ausnahme einiger verfahrensrechtlicher - die der Verfügung anhaftenden Mängel geheilt 2). Die Festsetzung der Steuerschuld wird damit für den Steuerpflichtigen wie für das Gemeinwesen endgültig und verbindlich, ohne Rücksicht darauf, ob sie materiell richtig ist. Dies ist ein Gebot der Rechtssicherheit; es ergibt sich daraus, dass der Steuerpflichtige bei der Veranlagung oder zumindest bei deren Kontrolle auf dem Rekursweg selbst mitwirken kann. Auf einen rechtskräftigen Veranlagungsentscheid kann deshalb nur ausnahmsweise zurückgekommen werden, nämlich dann, wenn die Voraussetzungen einer Revision erfüllt sind 3). Im Revisionsverfahren gilt es abzuklären, ob die angerufenen gesetzlichen oder aussergesetzlichen Revisionsgründe nachgewiesen sind. Erst gestützt auf den gutheissenden Revisionsentscheid kann in prozessrechtlich zulässiger Weise die Rechtskraft beseitigt und die Sache in dem Umfang, in welchem sie von den nachgewiesenen Revisionsgründen berührt wird, neu beurteilt werden 4).

-
- 1) Ausgenommen sind selbstverständlich diejenigen Mängel, die so schwerwiegend sind, dass sie zu Nichtigkeit des Verwaltungsaktes führen. Vgl. Imboden/Rhinow, Nr. 40 B V.
 - 2) Imboden/Rhinow, Nr. 43 B I; Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 11 zu § 102; 98 I a 571.
 - 3) 98 I a 571; Känzig, N 2 zu Art. 126; Höhn, Steuerrecht, S. 403; Imboden/Rhinow, Nr. 41 B Ib 4.
 - 4) Gygi, S. 161; Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 4 zu § 112; unten § 13 III 3b.

2. Die gesetzliche Grundlage

Das Prinzip der rechtssatzmässigen Verwaltung bindet die Behörde in ihrer gesamten Tätigkeit an die gesetzlichen Vorschriften, d.h. jede staatliche Willensäusserung ist von einer gesetzlichen Ermächtigung abhängig 5). So ist auch die Abänderung oder Aufhebung einer verbindlichen Verfügung nicht dem Belieben der Verwaltung anheim gestellt. Grundsätzlich bedarf es dazu einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung (so z.B. § 108 StG, Art. 66 VwVG). Die Praxis lässt sie jedoch in bestimmten Ausnahmefällen zu auch ohne ausdrückliche gesetzliche Grundlage, in Anlehnung an das ausserordentliche Rechtmittel der Revision im Zivilprozessrecht (und in neuern Gesetzen über Verwaltungsverfahren und Verwaltungsjustiz) 6). So können nach Lehre und Rechtsprechung des Bundesgerichts zu den Bundessteuern beim Vorliegen bestimmter limitierter Voraussetzungen rechtskräftige Steuerveranlagungen auch ohne ausdrückliche gesetzliche Grundlage revidiert werden 7). Da diese Rechtsprechung Bundessteuersachen betrifft, können die Kantone nur insoweit zur Revision kantonaler Steuerveranlagungen verpflichtet werden, als in der Zurückweisung des Aenderungsbegehrens eine Rechtsverweigerung, d.h. eine Verletzung von Art. 4 BV liegt 8).

II. Die Beseitigung der formellen Rechtskraft zugunsten des Gemeinwesens

An eine rechtskräftige Verfügung ist grundsätzlich auch die Behörde gebunden. Wie der Steuerpflichtige bzw. der von einer Verwaltungsverfügung Betroffene kann sich daher auch die Behörde nur beim Vorliegen bestimmter Voraussetzungen über die

5) Imboden/Rhinow, Nr. 59 B II.

6) Imboden/Rhinow, Nr. 43 B I.

7) Känzig, N 7 zu Art. 126; Masshardt, S. 411; 98 Ia 572.

8) Imboden/Rhinow, Nr. 43 B III; Reimann/Zuppinger/Schärfer, N 15 zu § 108; unten, § 6 III 2.

Rechtskraft hinwegsetzen und ihre Verfügung nachträglich aufheben oder abändern. Als Hauptanwendungsfälle fallen dabei im Steuerrecht die Nachsteuererhebung und im Verwaltungsrecht die Rückforderung öffentlich-rechtlicher Leistungen bzw. die Zurücknahme erteilter Bewilligungen in Betracht. Die verfahrensrechtlichen Voraussetzungen sind dabei im wesentlichen die gleichen wie bei der Revision zugunsten des Steuerpflichtigen bzw. des durch die Verfügung Betroffenen.

1. Die Nachsteuererhebung

Das Nachsteuerverfahren bezweckt einzig die Nachforderung zuwenig verlangter Steuern. Die neuere Rechtsauffassung trennt denn auch die Steuernachforderung aufgrund der rein objektiven Voraussetzungen (objektive Gesetzeswidrigkeit) scharf von der Strafsteuer, die als Folge eines schuldhaften, gesetzeswidrigen Verhaltens des Pflichtigen erhoben wird. Die Nachsteuer geht daher jeglicher poenaler Wesenszug ab. Sie ist lediglich eine vom Verhalten des Steuerpflichtigen unabhängige gesetzliche Sanktion, mit dem einzigen Zweck, einen objektiv-gesetzeswidrigen Steuerausfall des Gemeinwesens auszugleichen 9).

Nach der namentlich im zürcherischen Steuerrecht herrschenden Auffassung bildet dabei das Nachsteuerverfahren lediglich das Korrelat zur Revision der Veranlagung zugunsten des Pflichtigen. Die Nachsteuer ist demnach keine vom ursprünglichen Steueranspruch verschiedene öffentlich-rechtliche Forderung 10), sondern die Mehrsteuer, die aus einer erneuten Ueberprüfung (einer Revision) der bereits verbindlich veranlagten Steuer resultiert. Sie unterscheidet sich daher von der ordentlichen Steuer nur in formeller Hin-

9) Blumenstein, System, 301, 332 f.; Höhn, Steuerrecht, S. 405 f.; Reimann/Zuppinger/Schärner, N 2 zu § 102; Bosshardt, S. 295; Zuppinger, Nachsteuern, S. 15; Graf. S. 22 f..

10) So die Ansicht von Blumenstein, System, S. 299.

sicht; sie bedeutet ein Zurückkommen auf die rechtskräftige Veranlagung, eine Revision zugunsten des Gemeinwessens 11). Das Nachsteuerverfahren gehört nach dieser Auffassung dem formellen Steuerrecht an. Letzteres bestimmt, unter welchen Voraussetzungen die Behörde auf eine verbindliche Veranlagungsverfügung zurückkommen und zu ihren Gunsten abändern kann. Es sind dies im wesentlichen die gleichen Voraussetzungen wie für eine Revision zugunsten des Pflichtigen 12) 13). Das Nachsteuerverfahren kann somit dort, wo eine frühere rechtskräftige Veranlagung vorliegt, mit Grund als Revisionsverfahren zuungunsten des Pflichtigen betrachtet werden. Ein derartiges Revisionsverfahren hat jedoch, wie in der zürcherischen Steuerrechtspraxis anerkannt ist, keine vollumfängliche Neuüberprüfung der früheren Veranlagung zur Folge. Die Neueinschätzung ist vielmehr auf jene Punkte beschränkt, in denen sich aufgrund des neuen Materials eine Aenderung ergibt; im übrigen bleibt die frühere tatsächliche und rechtliche Würdigung des Falles massgebend, gleichgültig, ob sich dies zugunsten oder zuungunsten des Pflichtigen auswirkt 14).

Das Zurückkommen auf eine verbindliche Verfügung liegt jedoch nicht im freien Belieben der Steuerbehörde. Das Gebot von Treu und Glauben verlangt, dass der Steuerpflichtige sich auf die erfolgte Festlegung seiner Steuerschuld verlassen kann. Eine abschliessende Taxation liegt gleichermassen im Interesse der Steuerbehörden. Es bedarf daher zur Aenderung der rechtskräftigen Veranlagungsverfügung einer ausdrücklichen gesetzlichen Ermächtigung 15), die so ausgestaltet sein muss,

11) Reimann/Zuppinger/Schärrier, N 3 zu § 102; Höhn, Steuerrecht, S. 405; Bosshardt, S. 295; Graf, S. 23; 98 Ia 25.

12) So das Vorliegen neuer Tatsachen oder Beweismittel.

13) Reimann/Zuppinger/Schärrier, N 3 zu § 102.

14) 98 Ia 25.

15) Steuerverfügungen werden aus ungeschriebenem Recht im allgemeinen nur zugunsten des Steuerpflichtigen revidiert. Eine Abänderung zum Nachteil des Pflichtigen ist in der Regel nur nach den Vorschriften über die Nach- und Strafsteuer statthaft.

Vgl. Imboden/Rhinow, Nr. 43 B IIc; StR 34,207; 98 Ib 27.

dass die Nachsteuer nicht zu einer Ueberbesteuerung führen kann 16). Beruht jedoch die geleistete Zahlung überhaupt nicht auf einer rechtskräftigen Verfügung oder steht diese nicht im Einklang mit der Taxation, so kann die Nachforderung ohne besonderes Verfahren erfolgen 17). Das Gemeinwesen kann sich in diesem Fall direkt auf den ordentlichen (gesetzlichen) Steueranspruch berufen 18).

2. Die Rückforderung öffentlich-rechtlicher Leistungen bzw. die Zurücknahme erteilter Bewilligung

Die Rückforderung Öffentlichrechtlicher Leistungen 19) oder die Zurücknahme von Bewilligungen 20) beinhalten eine Aufhebung oder Aenderung (Widerruf) einer rechtskräftigen Verfügung zum Nachteil des Adressaten. Da die gesamte Tätigkeit der Verwaltung dem Prinzip der Gesetzmässigkeit unterliegt, muss sich das Gemeinwesen, wenn es etwas vom Adressaten zurückhaben oder ihm eine Bewilligung entziehen will, grundsätzlich auf eine ausdrückliche gesetzliche Ermächtigung stützen können. Weil nun aber auch die Behörde grundsätzlich an eine rechtskräftige Verwaltungsverfügung gebunden ist, sieht das VwVG in Art. 66 Abs. 1 ausdrücklich eine Revisionsmöglichkeit zugunsten des Gemeinwesens vor.

III. Die Beseitigung der formellen Rechtskraft zugunsten des Steuerpflichtigen bzw. des von der Verwaltungsverfügung Betroffenen: Die Revision

1. Die steuerrechtliche Revision

Im Gegensatz zur Revision zugunsten des Gemeinwesens (Nachsteuererhebung) ist die Revision zugunsten des Pflichtigen nur sehr zurückhaltend eingeführt und gesetzlich normiert worden. Man sah sich deshalb oft dem unbefriedigenden Rechts-

16) Reimann/Zuppinger/Schärner, N 5, 7, zu § 102; Höhn, Steuerrecht, S. 405 f.; Bosshardt, S. 295.

17) Die einfache Steuernachforderung durch das Gemeinwesen ist nur soweit möglich, als keine formelle Rechtskraftwirkung besteht.

18) Höhn, Steuerrecht, S. 405 f.; Graf, S. 24.

19) z.B. AHV/IV-Leistungen, Stipendien, Subventionen.

20) Entzug des Führerausweises, Widerruf von Baubewilligungen oder Gastwirtepatente.

zustand gegenüber, dass die Stellung des Gemeinwesens und die des Pflichtigen im Hinblick auf die Wirkung der Rechtskraft von Veranlagungsverfügung oder Steuerjustizentscheiden nicht die gleiche war. Das Gemeinwesen konnte unter gewissen Voraussetzungen die Rechtskraft ignorieren und die Veranlagung zu ihren Gunsten bzw. zum Nachteil des Pflichtigen widerrufen, währenddem die Rechtskraft dem Pflichtigen gegenüber voll und unabänderlich, also absolut, zur Wirkung gelangte. Diesem stand m.a.W. keine Möglichkeit offen, gewisse schwerwiegende Mängel der Verfügung korrigieren zu lassen. Diese Tatsache wurde jeweils damit gerechtfertigt, dass der Pflichtige regelmässig seinen Verhältnissen näher stehe und diese dementsprechend auch besser kennen müsse als die Behörde, und somit für eine Revisionsmöglichkeit, wie das Gemeinwesen sie besitze, gar kein Bedürfnis bestehe 21).

Diese heute überwundene Auffassung verkannte jedoch die Tragweite der Erfahrungstatsache, dass menschliches Handeln Fehlleistungen nicht vermeiden kann, selbst wenn es mit dem Stempel der Staatsautorität versehen wird 22). Für den Pflichtigen besteht beim Vorliegen bestimmter Mängel der Veranlagungsverfügung jedoch dasselbe Bedürfnis nach einer Revisionsmöglichkeit wie für das Gemeinwesen. In diesem Bereich ist der Steuerpflichtige dem Staate gleichzustellen, was namentlich in der Ausgestaltung der Revisionsgründe zum Ausdruck kommen muss. Die Revision zugunsten des Steuerpflichtigen als Korrelat zur Nachsteuererhebung erweist sich daher als notwendige Erweiterung des Steuerverfahrens.

Die Revision ist nicht nur ein Korrektiv der einseitigen Wirkung des (verfahrensmässigen) Grundsatzes der formellen Rechtskraft zugunsten des Steuerpflichtigen (und der Steuergerichtigkeit); mit der Anerkennung einer Revisionsmöglichkeit

21) Graf, S. 24.

22) Gygi, in ZSR 78 I 402.

findet zugunsten des Pflichtigen zugleich auch das Problem der Rückforderung zuviel bezahlter Steuern eine befriedigende, juristisch einwandfreie und praktikable Lösung. Der grundlegenden Forderung, dass der Pflichtige nur die nach dem Gesetz geschuldete Steuer zu bezahlen habe, kann damit in dem Umfange Rechnung getragen werden, als es sich im Hinblick auf das Rechts- und Vertrauensschutzbedürfnis des Bürgers und der Verfahrensökonomie rechtfertigen lässt. Für den Pflichtigen, der zuviel bezahlte Steuern zurückfordern will, hat diese juristische Konstruktion folgende Bedeutung: Ist der Steuerbetrag nicht durch eine rechtskräftige Veranlagung gedeckt, so besitzt der Pflichtige einen materiell-rechtlichen Anspruch auf Rückerstattung, den er mit einem Rückforderungsgesuch geltend machen kann. Ist hingegen der geschuldete Betrag aufgrund einer rechtskräftigen Veranlagung entrichtet worden, so kann eine Rückerstattung 23) aus prozessualen Gründen nur dann in Frage kommen, wenn die besonderen Voraussetzungen einer Revision vorliegen 24).

2. Die Revision des VwVG

Wie im Steuerrecht will die verwaltungsrechtliche Revision die Behebung gravierender Entscheidungsmängel in all jenen Fällen erlauben, in denen eine ordentliche Anfechtung des Entscheides nicht (oder nicht mehr) möglich ist. Das VwVG als ein neueres Verfahrensgesetz hat denn auch in Anlehnung an die zivilprozessuale Regelung der Art. 136 ff. OG und die gefestigte Praxis des Bundesgerichts zu den Bundessteuern die Revision zugunsten des Adressaten selbständig normiert. Dabei ist zu beachten, dass - im Gegensatz zum Steuerrecht - nur die Revision von Justizentscheiden (Beschwerdeentscheiden) eine ausdrückliche Regelung er-

-
- 23) Ein allfälliger Rückerstattungsanspruch entsteht in diesem Fall erst nach der erfolgreichen Revision, gestützt auf die neue zugunsten des Pflichtigen revidierte Veranlagung. Vgl. Reimann/Zuppinger/Schärfer, N 33 ff. zu § 108.
- 24) Höhn, Steuerrecht, S. 402 f.; Lehmann, N 2 zu § 108; Graf, S. 25; unten, § 7 III 2.

fahren hat (Art. 66 Abs. VwVG) 25).

IV. Spezialfälle

1. Die Berichtigung von Kanzleiversehen bzw. -fehlern

Unter Kanzleiversehen 26) versteht man Schreibfehler, Rechnungsfehler und mangelhafte sowie gänzlich fehlende Unterzeichnung einer Verfügung. Nach dem gewöhnlichen Sprachgebrauch liegt - abgesehen von orthografischen Fehlern - ein Schreibfehler dann vor, wenn der Verfasser etwas anderes geschrieben hat, als er wollte, wenn er sich im Ausdruck vergriffen oder sich verschrieben hat; ein Rechenfehler dann, wenn ihm bei einer mathematischen Operation ein Versehen rein rechnerischer Natur unterlaufen ist. Erforderlich ist stets ein Versehen, das sich nachträglich ohne weiteres feststellen und berichtigen lässt 27).

Bei der Korrektur solcher Versehen handelt es sich rechtlich um eine Abänderung des Verfügungsdispositivs. Eine solche könnte genau genommen - verbindlich wird bekanntlich nur das Dispositiv einer Verfügung - lediglich unter den strengen Voraussetzungen einer Revision vorgenommen werden. In der Praxis wie auch in den verschiedenen Gesetzen 28) hat sich jedoch die Auffassung durchgesetzt, dass Kanzleiversehen formlos, in der Regel durch die Kanzlei der verfügenden Behörde, zu berichtigen sind, da diese Versehen meist geringfügiger Natur oder doch wenigstens ohne Schwierigkeiten feststellbar sind 29). Der Begriff des Kanzleiversehens ist dabei eng auszulegen. Die Berichtigung soll, soweit sie ohne zeitliche Verzögerung erfolgt

25) Saladin, Verwaltungsverfahren, 24.12

26) Von den Kanzleiversehen (Kundgebungsmängel) sind die Verfügungsmängel (Fehler im Inhalt der Verfügung) zu unterscheiden. Verfügungsfehler können nachträglich nur noch im Rahmen eines Revisionsverfahrens berichtigt werden. Imboden/Rhinow, Nr. 44 B II.

27) Imboden/Rhinow. Nr. 44 B III; Kölz, VRG, N 88 zu § 20; Schwarzenbach, S. 101; Gygi, S. 121; Höhn, Steuerrecht, S. 403; Känzig, N 2 zu Art. 127.

28) Art. 69 Abs. 3 VwVG; Art. 127 WStB.

29) Saladin, Verwaltungsverfahren, 24.2; Gygi, S. 166; Reimann/Zuppinger/Schärre, N 4 zu § 108; Höhn, Steuerrecht, S. 403; Graf, S. 26.

und soweit nicht Rücksichten des Vertrauensschutzes entgegenstehen, ohne Einschränkungen möglich sein 30). Unstatthaft wäre sie z.B. dann, wenn der Adressat im Vertrauen auf die Rechtsbeständigkeit der formrichtigen aber inhaltlich fehlerhaften Kundmachung Rechte begründet oder aufgegeben hat.

2. Die Erhebung einer Aufsichtsbeschwerde

Im Steuer- wie auch im Verwaltungsverfahren ist die Aufsichtsbeschwerde (z.B. § 70 ZH StG, Art. 71 VwVG) kein echtes Rechtsmittel, mit dem sachliche Unrichtigkeiten gerügt werden können, sondern lediglich ein subsidiärer Rechtsbehelf 31). Eine versäumte Rechtsmittelergreifung kann damit nicht korrigiert werden 32). Bei diesen Rechtsbehelfen kann es sich nicht darum handeln, dass die Aufsichtsbehörde in gleicher Weise wie die Rechtsmittelinstanz bei einem Steuerrekurs oder einer Verwaltungsbeschwerde eine Sache überprüft und darüber befindet. Vielmehr hat sie nur zu untersuchen, ob das der Behörde vorgeworfene Verhalten oder Vorgehen rechtswidrig oder willkürlich ist, und ob im Interesse der Rechtssicherheit ein aufsichtsmässiges Einschreiten erforderlich ist 33).

Nach Lehre und Rechtsprechung können Verfügungen allgemein von einer Aufsichtsinstanz kraft ihres Aufsichtsrechts nur dann aufgehoben werden, wenn klares Recht oder wesentliche öffentliche Interessen missachtet wurden und einer aufsichtsrechtlichen Anordnung nicht inzwischen entstandene, schützenswerte Rechtsdispositionen entgegenstehen. Rechtskräftige Verfügungen hingegen darf sie nur dann aufheben, wenn die

30) Imboden/Rhinow, Nr. 44 B I; Kölz, VRG, N 88 zu § 20.

31) Imboden/Rhinow, Nr. 145 B IIb; Gygi, S. 162; Kölz, VRG, N 63 zu § 20; Bosshardt, S. 223; 102 Ib 84.

32) Bosshardt, S. 292.

33) Fleiner-Gerster, S. 209; Schwarzenbach, S. 125; Kölz, VRG, N 63 f. zu § 20; v. Werra, VWV, N 4 zu Art. 3, N 1 f. Vorbem. zu Art. 20-32; Gygi, S. 11 f.; Bosshardt, S. 223; Wespi, S. 127; 102 Ib 84: Da der Anzeiger nicht die Rechte einer Partei besitzt, hat er keinen Anspruch darauf, dass die Aufsichtsbehörde sich mit der angezeigten Angelegenheit befasst, ihn anhört und ihm Bescheid gibt.

Voraussetzungen für den Widerruf einer Verfügung vorliegen 34).

3. Die Erläuterung

Die Erläuterung hat nicht die Beseitigung eines Entscheides zum Ziel, sondern lediglich die Klärung unklarer, widersprüchlicher, zweideutiger und unvollständiger Anordnungen im Verfügungsdispositiv oder von Widersprüchen zwischen diesem und den Erwägungen 35). Ein praktisch wesentlicher Effekt des Erläuterungsgesuches liegt darin, dass mit ihm die Rechtsmittelfrist neu zu laufen beginnt, so dass irgendwelche Mängel der Verfügung auf dem ordentlichen Rechtsmittelweg gerügt werden können 36).

V. Scheinbare Beseitigung der Rechtskraft

1. Die Anpassung einer ursprünglich fehlerhaften Verfügung an veränderte Verhältnisse

Die Anpassung erlaubt, einen ursprünglich fehlerfreien Verwaltungsakt nachträglich geänderten tatsächlichen oder rechtlichen Verhältnissen (veränderte Umstände, Erfahrungen oder Vorschriften) anzupassen, sofern dies nicht gegen wohl-erworbene Rechte verstösst 37). Die Revision von Justizentscheiden kann in der Verwaltungsrechtspflege mit der Revision und der Anpassung von Verfügungen in Konkurrenz treten. Das vor allem dann, wenn eine Verfügung die ein Dauerrechtsverhältnis regelt, Gegenstand eines Justizentscheides war. Besteht Anlass, auf die Regelung zurückzukommen, wird regelmäßig nicht Revision des Justizentscheides, sondern der von der Praxis grundsätzlich als zulässig erklärte, einfachere Weg beschritten und eine neue Verwaltungsverfügung erlassen bzw. beantragt. Hernach wird im ordentlichen Rechtsmittel-

34) Imboden/Rhinow, Nr. 145 B III; Kölz, VRG, N 68 zu § 20; Fleiner-Gerster, S. 209; Bosshardt, S. 292.

35) Ist lediglich die Begründung in sich selber mit Widersprüchen behaftet oder unklar, so kann keine Erläuterung verlangt werden. Vgl. Gygi, S. 166.

36) Gygi, S. 166; Saladin, Verwaltungsverfahren, 24.2; Schwarzenbach, S. 132; Kölz, VRG, N 85 ff. zu § 20; N 18 zu § 67; Fleiner-Gerster, S. 208; Masshardt, S. 435.

37) Schwarzenbach, S. 102; Imboden/Rhinow, Nr. 45 B IIa; Gygi S. 171.

verfahren beurteilt, ob angesichts der früheren Justizentscheidung über das Rechtsverhältnis eine neue Verfügung getroffen werden durfte 38). Hat indessen die Verfügung von vornherein eine zeitlich befristete Wirkung, wie z.B. die Steuerverfügung, die kraft der Periodizität für jede Steuerperiode eine ganz bestimmte, endgültige Steuerschuld festsetzt, so ist nach Fristablauf eine freie Anpassung an die neue Sach- oder Rechtslage möglich. Die Behörde entscheidet neu ohne jede Bindung an den früheren Entscheid 39). Die Rechtskraft wird dabei in beiden Fällen in keiner Weise berührt.

2. Der Verzicht des Gemeinwesens auf geschuldete Öffentlich-rechtliche Ansprüche (Erlass)

Im Gegensatz zur Revision stellt der Erlass bzw. der Verzicht des Gemeinwesens auf einen ihm nach dem Gesetz zustehenden, geschuldeten steuer- oder verwaltungsrechtlichen Anspruch nicht ein Institut des Zustandekommens, sondern der Durchsetzung einer Verfügung dar. Er hat daher keinen Einfluss auf den Bestand der Verfügung. Das Gemeinwesen verzichtet - meist auf Gesuch des Adressaten hin - beim Vorliegen besonderer Umstände durch die Erlass- bzw. Verzichtsverfügung lediglich auf die vollstreckungsrechtliche Durchsetzung ihres Anspruchs. Die ursprüngliche, rechtskräftige Verfügung wird indessen dadurch nicht aufgehoben 40). Die Erlassverfügung spricht sich lediglich darüber aus, ob und in welcher Weise - möglich ist auch nur ein Teilerlass, die bloße Stundung oder eine andere Leistungserleichterung - die Verfügung aufrechterhalten bzw. zwangsvollstreckt werden soll.

Der Erlass, der überwiegend im Steuerverfahren zur Anwendung kommt, bedarf grundsätzlich einer ausdrücklichen Verankerung im Gesetz. Die gesetzlich fixierten Erlassgründe,

38) Gygi, S. 192 f., 171; Kölz, VRG, N 53 zu § 20; von Werra, VWV, N 7 zu Art. 18; 97 I 752.

39) Imboden/Rhinow, Nr. 45 B IIb 2; Masshardt, S. 395.

40) Bosshardt, S. 294; Höhn, Steuerrecht, S. 398.

die eine willkürliche Handhabung dieses "Gnadenaktes" ausschliessen, können ihren Ursprung in humanitären, sozialpolitischen oder volkswirtschaftlichen Ueberlegungen oder einfach in der Abschreibung uneinbringlicher öffentlich-rechtlicher Ansprüche, insbesondere Steuern haben 41). Im Hinblick auf die rein verwaltungsrechtliche Natur der zu treffenden Erlassverfügung und auf die Tatsache, dass keine materielle Ueberprüfung der rechtskräftigen Verfügung stattfindet, ist ein besonderes Erlassverfahren nicht erforderlich 42).

3. Die Zwischenveranlagung und die ausserordentliche Haupteinschätzung

Aufnahme oder Beendigung einer Erwerbstätigkeit, Berufswechsel, Heirat, Scheidung, Erbgang oder andere Ereignisse können im Verlaufe der Veranlagungsperiode entscheidende Veränderungen des Einkommens oder des Vermögens des Steuerpflichtigen herbeiführen. Bleibt nun kraft der Periodizität eine bereits getroffene Taxation bis zum Ende der in der Regel zwei Jahre dauernden Veranlagungsperiode (z.B. § 53 ZH StG, Art. 7 WStB) unabänderlich, so können daraus erhebliche Härten entstehen. Um solche Fälle zu mildern, sehen die Steuergesetze der Kantone (z.B. § 59 ZH StG) und des Bundes (Art. 96 WStB) die Möglichkeit der Vornahme einer Zwischenveranlagung vor 43). Diese ausserordentliche, nur unter ganz bestimmten, im Gesetz fixierten Voraussetzungen zulässige neue Veranlagung bzw. Anpassung der bereits festgesetzten Steuerschuld an die veränderten Verhältnisse beim Steuerpflichtigen bewirkt lediglich eine Beseitigung der durch die Periodizität bewirkten Unabänderlichkeit der Taxation 44). Die Vergangenheitsbemessung, die auf der Voraussetzung beruht, dass die Einkommensverhältnisse in der Veranlagungsperiode

41) Blumenstein, System, S. 305; Masshardt, S. 451 f.; Känzig, N 2 zu Art. 124, N 9 zu Art. 125; Graf, S. 29 f..

42) Blumenstein, System, S. 308.

43) Masshardt, S. 396; Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 1 zu § 59; Bosshardt, S. 161.

44) siehe oben, § 2 II 2b.

grundsätzlich dieselben bleiben, erscheint in den Fällen, in welchen sich die wirtschaftlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen in der Steuerperiode grundlegend und dauernd ändern, nicht mehr als angebracht. Für diese Fälle sieht die Gesetzgebung den Uebergang zur Gegenwartsbesteuerung vom Moment der Aenderung der Verhältnisse an vor 45). Da die Zwischenveranlagung keine Beseitigung der Rechtskraft bewirkt, können bei der neuen Veranlagung nur diejenigen dauernden Veränderungen Berücksichtigung finden, die im Laufe der Veranlagungsperiode und nicht in der Berechnungsperiode, also nachträglich eingetreten sind 46). Die ursprüngliche (rechtskräftige) Veranlagung bleibt indessen für die Zeit vom Beginn der Steuerpflicht (in der Regel vom Beginn der Steuerperiode) bis zum Eintritt der die Zwischenveranlagung auslösenden Veränderung des Einkommens unverändert bestehen. Der Steuerbetrag hingegen ist pro rata temporis umzurechnen. Bei der neuen Veranlagung (Zwischenveranlagung) sind demnach entsprechend den eingetretenen Verhältnissen nur diejenigen Steuerfaktoren neu zu beurteilen, die von den Veränderungen betroffen werden, während die übrigen (unberührten) Einkommensbestandteile der neuen Veranlagung unverändert zugrunde gelegt werden 47).

Natürliche Personen werden während der Dauer der Steuerpflicht in der Regel nur jedes zweite Jahr neu eingeschätzt (z.B. § 53 lit. b ZH StG). Diese zweijährige Veranlagungsperiode kann jedoch - neben der Zwischenveranlagung - auch durch die ausserordentliche Haupteinschätzung in den Zwischenjahren durchbrochen werden. Ist nämlich das Reineinkommen oder das Reinvermögen des Steuerpflichtigen gegenüber der letzten Einschätzung zurückgegangen 48), kann dieser verlangen, dass

45) Höhn, Steuerrecht, S. 253.

46) Masshardt, S. 396.

47) Masshardt, S. 402; Reimann/Zuppinger/Schärer, N 1 zu § 61; Känzig, N 4 zu Art. 96; Graf, S. 29; Bosshardt, S. 161.

48) Hat sich indessen das Reineinkommen um mehr als Fr. 3'000.-- oder das Reinvermögen um mehr als Fr. 30'000.-- erhöht, so ist der Steuerpflichtige von sich aus gehalten durch Einreichung einer Steuererklärung eine ausserordentliche Haupteinschätzung zu veranlassen. Tut er dies nicht, so wird die ausserordentliche Haupteinschätzung von Amtes wegen durchgeführt. Vgl. Reimann/Zuppinger/Schärer, N 10 f. zu § 54.

eine ausserordentliche Haupteinschätzung in den Zwischenjahren (Jahre mit geraden Jahreszahlen) durchgeführt und so die Steuer an die veränderten Verhältnisse angepasst wird (z.B. § 54 Abs. 1 ZH StG) 49). Die ausserordentliche Haupteinschätzung beseitigt somit lediglich die Periodizitätswirkungen. Die Rechtskraft der früheren Veranlagung bleibt indessen wie bei der Zwischenveranlagung unangetastet. Wie die Zwischenveranlagung 50) ist deshalb auch die ausserordentliche Haupteinschätzung von der Revision einer rechtskräftigen Veranlagung zu unterscheiden.

49) Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 1 zu § 54; Bosshardt, S. 270.
50) Masshardt, S. 397.

§ 4 Das Rechtsmittel der Revision im öffentlichen Recht

I. Die administrativen Rechtsmittel im öffentlichen Recht

1. Allgemeines

Dass menschliches Handeln, selbst wenn mit dem Stempel der Staatsautorität versehen, Fehlleistungen nicht vermeiden kann, dass mithin fehlerhafte Verwaltungsakte erlassen werden oder die Behörde sich sonst gegenüber dem Bürger rechtswidrig verhält, ist eine Binsenwahrheit. Im gleichen Masse wie die Verwaltungstätigkeit zunimmt, steigt denn auch das Rechtsschutzbedürfnis des Bürgers der Verwaltung gegenüber. Der Bürger muss deshalb die rechtliche Möglichkeit haben, sich zur Wehr zu setzen und vom Gemeinwesen rückgängig- und Wiedergutmachung etwaiger Rechtsfehler, also die Durchsetzung des Legalitätsprinzips zu seinen Gunsten verlangen zu können 1). Zu diesem Zwecke stellt der Gesetzgeber dem Bürger ein System von Rechtsmitteln zur Verfügung, die die Rüge sämtlicher Mängel und somit eine umfassende Ueberprüfung der Verwaltungsakte gestatten.

Bei seiner Suche nach Recht stehen dem legitimierten Bürger zwei Wege offen. Unterscheidungskriterium ist, ob die Organe, die auf dem Gebiete des Steuer- und des Verwaltungsrechts Rechtsprechen, innerhalb oder ausserhalb der Verwaltung stehen. Man unterscheidet m.a.W. danach den internen (administrativen) Weg vor den Steuer- bzw. Verwaltungsbehörden (Verwaltungsweg) und den externen Weg vor unabhängigen Verwaltungsgerichten (Verwaltungsgerichtsweg) 2).

2. Die Rechtsmittel des Steuerrechts

Gegen die Steuerveranlagung steht dem Steuerpflichtigen regelmässig ein beschränktes Einspracherecht zu. In den meisten Kantonen und im Bund bei der Wehrsteuer (Art. 99 WStB) wird

1) Giacometti, S. 453 f.; Schwager, S. 1.

2) Schwarzenbach, S. 124 f.; Gygi, S. 24; Schwager, S. 2.

die Einsprache von der Veranlagungsbehörde (z.B. § 89 ZH StG; der Steuerkommission) behandelt 3). Ordentliches Prozessmittel gegen einen Einspracheentscheid ist der Rekurs an die Rekurskommission. Gegen die Rekursentscheide der Rekurskommission kann im zürcherischen Steuerrecht - mit Ausnahme der Willkürbeschwerde - als letzte Instanz das Verwaltungsgericht angerufen werden (§ 95 Abs. 1 ZH StG) 4).

Wehrsteuerrechtliche Einspracheentscheide sind in erster Instanz bei der kantonalen Rekurskommission für Wehrsteuer-sachen anzufechten (Art. 107 Abs. 1 WStB). Gegen deren Entscheidung steht die verwaltungsgerichtliche Beschwerde an das Bundesgericht offen (Art. 112 Abs. 1 WStB) 5).

Diesen ordentlichen Rechtsmitteln, die nur Veranlagungsverfügungen zum Gegenstand haben, die noch nicht in formelle Rechtskraft erwachsen sind, stehen als ausserordentliche Rechtsmittel die Revision und die Erläuterung gegenüber. Letztere richten sich demnach gegen formell-rechtskräftige Veranlagungen. Sie gestatten zudem nur eine beschränkte Ueberprüfung der Sache. Die gesetzliche Revision im zürcherischen Steuerrecht (§§ 108 ff. ZH StG) wie auch die aussergesetzliche Revision im Wehrsteuerrecht richtet sich sowohl gegen erstinstanzliche Veranlagungsverfügungen als auch gegen Einspracheentscheide und gegen Entscheide im Steuerjustizverfahren 6).

3. Die Rechtsmittel des VwVG

Das ordentliche Rechtsmittel der verwaltungsinternen Verwaltungsrechtspflege ist die Verwaltungsbeschwerde (Art. 44 VwVG) 7), auch kurz Beschwerde, Rekurs oder förmliche Beschwerde genannt. Der Rechtsmittelweg (Instanzenzug) für die

3) Höhn, Steuerrecht, S. 393; Masshardt, S. 408.

4) Reimann/Zuppinger/Schärer, N 8 zu § 95.

5) Höhn, Steuerrecht, S. 395; Masshardt, S. 416, 428; Känzig, N 3 zu Art. 112.

6) Känzig, N 8 zu Art. 126 WStB; Masshardt, S. 426.

7) Das VwVG sieht kein allgemeines Einspracherecht gegen alle Verfügungen vor. Die Einsprache muss dort Platz greifen, wo sie spezialgesetzlich vorgesehen ist. Dann aber gehört das Einspracheverfahren - wie im Steuerrecht - zum Prozessgang und darf nicht übersprungen werden. Vgl. Gygi, S. 27.

Verwaltungsbeschwerde folgt dem hierarchischen Aufbau der Verwaltungsorganisation. Beschwerdeinstanz ist demnach in der Regel die der verfügenden Verwaltungsstelle hierarchisch übergeordnete Aufsichtsbehörde 8). An das ausserhalb der Verwaltung stehende Verwaltungsgericht gelangt der Bürger mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde (Art. 5 Abs. 1, 2 VwVG i.V.m. Art. 97 OG), wenn er einen Beschwerdegrund im Sinne von Art. 104 OG dartun kann. Dieser nachträglichen Verwaltungsgerichtsbarkeit geht der Erlass einer Verfügung oder eines Beschwerdeentscheides im Verwaltungsverfahren voraus. Beschwerdeinstanz ist das Bundesgericht (Art. 97, 128 OG) 9).

Als ausserordentliche Rechtsmittel kennt das VwVG die Revision (Art. 66 ff. VwVG) und die Erläuterung (Art. 69 VwVG). Im Gegensatz zu den Steuergesetzen, die ausdrückliche Revisionsbestimmungen enthalten, sieht das VwVG die Revision ausdrücklich nur gegenüber Beschwerdeentscheiden vor (Art. 66 Abs. 1 VwVG), während für Widerruf und Abänderung erstinstanzlicher Verfügungen die diesbezüglichen, vom Bundesgericht entwickelten Regeln zur Anwendung kommen 10).

II. Das administrative und ausserordentliche Rechtsmittel der Revision

A. Die Entwicklung der Revision

1. Allgemeines

Der Begriff des Rechtsmittels hat sich in erster Linie im Zivilprozess herausgebildet; er bedeutet dort die den Prozessparteien verliehene Möglichkeit, eine nochmalige richterliche Ueberprüfung einer bereits beurteilten Streitsache herbeizuführen. Es handelt sich dabei stets um die

8) Gygi, S. 28; Schwarzenbach, S. 127; Fleiner-Gerster, S. 200.

9) Gygi, S. 28; Schwarzenbach, S. 133.

10) Saladin, Verwaltungsverfahren, 24.12.

Anfechtung eines richterlichen Erkenntnisses. In diesem Sinne konnte früher im Verwaltungs- und im Steuerprozess von Rechtsmitteln nur gesprochen werden, wo der Weiterzug eines justizmässigen Entscheides in Frage stand. Die Anfechtung einer erstinstanzlichen Verfügung der Steuer- oder Verwaltungsbehörde mit einem Rekurs wurde demgegenüber als blosser Verwaltungsbeschwerde, als Rechtsbehelf charakterisiert. In der Folge hat sich aber im Verwaltungs- wie auch im Steuerprozessrecht, dem allgemeinen Sprachgebrauch folgend, immer mehr die Erkenntnis durchgesetzt, dass auch die Beschwerde oder der Rekurs gegen einen erstinstanzlichen Verwaltungsakt an die obere Verwaltungs- bzw. an die Aufsichtsbehörde oder an ein Verwaltungsgericht als echtes Rechtsmittel zu bezeichnen sei 11). Es ist verständlich, dass die Unabhängigkeit einer Entscheidung seitens einer verwaltungsinternen Aufsichtsinstanz vor rechtunterworfenen Bürger angezweifelt werden mag. Autorität und Legitimität einer solchen Entscheidung sind mit Fug der Kritik ausgesetzt, hat doch die Verwaltung als Richter in eigener Sache gehandelt. Aus diesem Grunde bemühen sich denn auch die neueren Steuer- und Verwaltungsverfahrensgesetze alles vorzukehren, um trotzdem eine möglichst gute und glaubwürdige Entscheidung der Aufsichtsbehörde zu erreichen 12). Die Glaubwürdigkeit einer rechtssatzmässigen Verwaltung wird gehoben, wenn auch erstinstanzliche Erlasse mit einem echten Rechtsmittel auf ihre Rechtmässigkeit hin überprüft werden können. Dieser Auffassung entspricht denn auch die heutige Regelung im Verwaltungsverfahren- und den modernen Steuergesetzen.

Die Uebernahme des modifizierten zivilprozessualen Rechtsmittelbegriffes auf das Rechtspflegesystem des Verwaltungsrechts rührt nicht bloss daher, dass im Verwaltungsrecht entsprechend aussagekräftige Begriffe fehlen, sondern von der begrifflichen Verwandtschaft der Rechtsmittel des Steuer- und Verwaltungsrechts mit derjenigen des Zivilprozessrechtes. Denn

11) Wespi, S. 117; Fehr, S. 248 ff.

12) Fleiner-Gerster, S. 191

schon der autoritative Ausspruch der untersten Verwaltungsinstanz kann verbindliche Rechtsanwendung, eine durchsetzbare erstinstanzliche Verfügung darstellen, die die Rechtstellung des Adressaten in unzulässiger Weise tangiert. Dagegen muss sich dieser auf legalem Wege zur Wehr setzen können: dieser Weg soll ein echtes, mit Rechtsanspruch auf Eintreten und Beurteilung ausgestattetes Rechtsmittel sein, womit die Verwaltungsrechtspflege in Gang gesetzt und die endgültige Verbindlichkeitswirkung der Verfügung abgewendet werden kann. Die Klägerrolle liegt beim Adressaten.

Gründe der Verwaltungsökonomie lassen es angezeigt erscheinen, die Verwaltung davon zu entbinden, alle sie betreffenden Rechtsbeziehungen verbindlich durch den Richter festlegen zu lassen. Erwägungen der Rechtssicherheit legen nahe, die Verbindlichkeit der Regelung eines konkreten Rechtsverhältnisses nicht in der Schwebe zu lassen, sondern sie mit dem Erlass einer autoritativen Verfügung herbeizuführen 13). Die Anfechtung eines Verwaltungsaktes auf dem Verwaltungsrechtsweg kann daher dem Rechtsmittel gegen ein erstinstanzliches Gerichtsurteil durchaus gleichgestellt werden 14).

Ein echtes - wenn auch ausserordentliches - Rechtsmittel stellt auch die in dieser Arbeit zu behandelnde Revision dar. Mit dem Ausbau des Steuer- und des Verwaltungsrechtspflegesystems fand auch dieses ausserordentliche Rechtsmittel Eingang in das Steuer- und Verwaltungsprozessverfahren.

2. Die Entwicklung der Revision im Steuerrecht

Die zeitlich ersten Normen, über die Revision von Veranlagungsverfügungen finden sich in den Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzen; sie betreffen durchwegs den Tatbestand, dass nach-

13) Gygi, S. 25; Wespi, S. 117 f..

14) Wespi, S. 118; Burckhardt, Einführung, S. 142.

träglich neue Erbschaftsschulden zum Vorschein kommen. Allmählich hielt die Revision auch in den Gesetzen über die direkten Steuern Einzug; dies vorerst jedoch nur auf dem indirekten Wege der Praxis 15). Vorbild war dabei die Rechtsprechung des Bundesgerichts in Bundessteuer-sachen 16).

Das Rechtsgebiet, auf dem einschlägige Entscheide zuerst und in der Hauptsache getroffen wurden, ist der Militärfpflichtersatz gemäss dem Bundesgesetz vom 28. Juni 1878 (heute ersetzt durch das BG vom 12. Juni 1959 über den Militärfpflichtersatz). Grundlegend wird das Problem der Revision einer Veranlagung in BGE 61 I 201 ff. be-handelt. Hier wird wörtlich ausgeführt:

"Da die in Frage stehenden Ersatzleistungen auf Grund rechtskräftiger Veranlagungen er-bracht worden sind, kann die Rückerstattung nur in Frage kommen, wenn die Voraussetzung für eine nachträgliche Revision jener Ver-anlagung vorliegt. Die Praxis lässt die Re-vision zu, wenn die Bezahlung auf Grund des Entscheides erfolgte, der unter Verletzung wesentlicher prozessualer Grundsätze zu-standegekommen ist, wenn bei dem Entscheid Tatsachen unberücksichtigt geblieben sind, die zum Zwecke der Beurteilung aus militär-amtlichen Urkunden hätten entnommen werden müssen, ferner in Fällen, wo im Revisionsver-fahren Tatsachen vorgebracht werden, deren Geltendmachung dem Pflichtigen im früheren Verfahren nicht möglich war."

Das Bundesgericht statuiert damit - vorerst für den Militär-pflichtersatz, dann aber für die Wehrsteuer 17) - die grund-sätzliche Möglichkeit einer Revision der Veranlagung; es hat gleichzeitig auch deren Voraussetzungen (Revisionsgründe)

16) Blumenstein, in ASA 19,153.

17) Bosshardt, S. 301; Blumenstein, in ASA 19,157.

näher umschrieben. An dieser Rechtsprechung wurde in der Folge festgehalten 18), so dass heute die Veranlagungsbehörde unter gewissen Voraussetzungen auch ohne ausdrückliche gesetzliche Grundlage auf ein Revisionsbegehren des Steuerpflichtigen einzutreten hat 19).

Diese Rechtsprechung des Bundesgerichts hat in der Folge die kantonale Steuergesetzgebung nachhaltig beeinflusst. Heute hat die Revision in den meisten kantonalen Steuergesetzen eine ausdrückliche Regelung erfahren 20).

3. Die Entwicklung der Revision in VwVG

Für den Entwurf zu einem BG über das Verwaltungsverfahren gab es keinen eigentlichen Vorläufer im Bundesrecht. Bruchstücke dessen, was das VwVG nunmehr umfassend regelt, fanden sich im Organisationsgesetz der Bundesrechtspflege und im Verwaltungsorganisationsgesetz des Bundes. Dazu kamen, verstreut in den einzelnen Bundesverwaltungserlassen, unvollständige und vielfach singuläre Regelungen über den Verwaltungsrechtsschutz 21). Die Revision war in den kantonalen Zivil- und Strafprozessordnungen durchwegs als ein Rechtsmittel anerkannt, mit welchem unter gewissen Voraussetzungen auf ein rechtskräftiges Zivil- oder Strafurteil zurückgekommen werden konnte, und welches auf Neudurchführung des erledigten Prozesses auf verbesserter Grundlage abzielte; deswegen lag es auf der Hand, dass in einem neueren Gesetz wie dem VwVG die Revision ausdrücklich geregelt werden müsse.

Die Revision des VwVG wurde der zivilprozessualen Revision des Organisationsgesetzes vom 16. Dezember 1943 (Art. 136 ff. OG) nachgebildet. Das zeigt sich am deutlichsten in der Ausgestaltung der Revisionsgründe. Das VwVG kennt hingegen mehr Revisionstatbestände als die klassischen Zivilprozessordnungen. Die Gründe hiefür liegen auf der Hand: Die Verbindlichkeit der

18) Blumenstein, in ASA 19, 153, 156 f.; derselbe, System, S. 366.

19) Masshardt, S. 411; Känzig, N 7 zu Art. 126; ASA 46, 346.

20) siehe unten, § 5 II.

21) Gygi, S. 15.

Verwaltungsakte kann nicht mit der Rechtskraft richterlicher Urteile verglichen werden; der rechtsunkundige Laie ist im Verwaltungsverfahren - im Gegensatz zu den im Zivilprozess meist rechtlich vertretenen Parteien - oft nicht in der Lage, rechtzeitig die Verletzung von Verfahrensvorschriften zu erkennen 22).

B. Der Begriff der Revision

Die Revision 23) kann definiert werden, als das förmliche administrative Rechtsmittel, welches dem Adressaten einer Verfügung bzw. eines justizmässigen Entscheides beim Vorliegen bestimmter Voraussetzungen (Revisionsgründe) den rechtlichen Anspruch verleiht, die Neuüberprüfung eines rechtskräftigen Verwaltungsaktes auf verbesserter oder vervollständigter Grundlage durch diejenige Instanz zu verlangen, welche den zu revidierenden Entscheid gesetzt hat 24). Ihr Wesen äussert sich derart, dass das frühere Verfahren in dem Stadium, in dem es sich bei seinem Abschluss befand, wiederaufgenommen wird, und dass gestützt auf die verbesserte und vervollständigte Verfügungsgrundlage das Verfahren erneut zur Durchführung gelangt 25).

Das Kernstück der Revision bilden die einzelnen Revisionsgründe. Diese Gründe, die vorab das Bundesgericht als ungeschriebene Grundsätze rechtsschöpfend herausgebildet und festgelegt hat, und die in den verschiedenen Steuergesetzen und dem VwVG ihren Niederschlag gefunden haben, knüpfen zur Hauptsache an verfahrensmässige Mängel 26) der

22) Fleiner-Gerster, S. 207.

23) Das Rechtsmittel der Revision erscheint in Gesetzgebung, Literatur und Rechtsprechung unter den verschiedensten Bezeichnungen, wie "neues Recht", "Wiedererwägung", "Wiederherstellung", "Wiederaufnahme des Verfahrens", etc.. Gemeint ist mit diesen Begriffen das Institut der Revision, wie sie in der vorliegenden Arbeit behandelt wird.

24) Guldener, S. 529; Graf, S. 33; StR 34, 194; Meier, S. 61.

25) KÖlz, VRG, N 8 zu § 67.

26) Verschiedene Steuergesetze anerkennen auch gewisse materielle Unrichtigkeiten als Revisionsgründe, so z.B. GR, SG, TH und AR. Siehe oben, § 5 II 2b.

Verfügung an. Sie beziehen sich also hauptsächlich auf Fragen des richtigen Zustandekommens sowie der Vollständigkeit der Abklärung der rechtlichen und (in der Vergangenheit liegenden) tatbeständlichen Grundlagen des Verwaltungsaktes. Bestimmte Verfahrensverstösse gelten, wie in der Zivilprozesslehre, als so bedeutungsvoll, dass die Annahme begründet erscheint, die materielle Gerechtigkeit würde durch die Ablehnung eines Zurückkommens auf den Verwaltungsakt einen Schaden nehmen, der durch die Vorzüge der Rechtssicherheit nicht aufgewogen würde 27).

Der Zweckbestimmung der Revision, nachträglich zu gewährleisten, dass der für den Erlass des Verwaltungsaktes erhebliche Tatbestand richtig und vollständig abgeklärt wird, und dass er auch in sonstiger Hinsicht ordnungsgemäss zustande kommt, tragen die ins geschriebene Recht überführten Revisionsbestimmungen Rechnung. Sie erklären als "primären" und wichtigsten Revisionsgrund die Auffindung neuer erheblicher Tatsachen oder entscheidender Beweismittel, die im Zeitpunkt der Erstbeurteilung bereits bestanden haben, dem Steuerpflichtigen aber noch nicht bekannt waren. Eine Revision ist unbestrittenermassen auch dann zulässig, wenn durch eine strafbare Handlung auf die Entscheidung eingewirkt worden ist. Ueberdies wird sie zugelassen, wenn den Pflichtigen nicht nur kein Verschulden daran trifft, dass er den Mangel nicht früher geltend gemacht hat, sondern die Fehlerhaftigkeit der Verfügung ausserdem darauf zurückzuführen ist, dass die Behörde ihn über Inhalt oder Anwendung der gesetzlichen Vorschriften in einen Irrtum versetzt oder ihm über massgebliche Umstände eine unrichtige Auskunft erteilt hat. Dagegen gelten Rechtsirrtum und Rechtsunkenntnis als solche sowenig als Revisionsgründe, wie eine Aenderung der Rechtsanschauung oder der Gerichtspraxis 28). Gelegentlich ist auch die Auffassung vertreten worden, die Revision sei

27) Gygi, in ZSR 78 I 402 f.; Fleiner-Gerster, S. 207.

28) siehe unten, § 10.

auch dann zuzulassen, wenn die Behörden, die den Verwaltungsakt erlassen haben, von "handgreiflich unrichtigen tatsächlichen Voraussetzungen oder offenkundig unzutreffenden rechtlichen Erwägungen" ausgegangen sind. Dieser unmittelbar auf den materiellen Inhalt der Verfügung zugeschnittene Revisionstatbestand ist denn auch nicht unbestritten geblieben. Man nähert sich hier bereits dem Problem der Nichtigkeit von Verfügungen bzw. ihrer Anfechtbarkeit mit ordentlichen Rechtsmitteln wegen groben und offensichtlichen Verstössen gegen das Gesetz 29). Die Ausgestaltung der Revisionstatbestände im Steuer- und Verwaltungsrecht beschränkt sich indessen nicht auf die von der ursprünglichen zivilprozessualen Regelung vorgegebenen Gründe, sondern entfernt sich immer mehr von ihr durch die Schaffung neuer, spezifisch steuer- und verwaltungsrechtlicher Revisionsmöglichkeiten. So sind die Revisionsvoraussetzungen schwerpunktartig geprägt durch die weitgehende Geltung des Untersuchungsgrundsatzes, der Unvergleichbarkeit von Verwaltungsakt und richterlichem Urteil hinsichtlich der Rechtskraft oder auch durch das Unvermögen des Laien, rechtzeitig die Verletzung von Verfahrensvorschriften (insbesondere die gesetzlichen Mitwirkungsrechte und -pflichten des Adressaten) zu erkennen und zu rügen 30). Wie weit man auch mit der Zulassung einer Revisionsmöglichkeit bzw. mit der Ausgestaltung der Revisionsgründe im Gesetz dem rechtsuchenden Bürger entgegenkommen will, sie darf ihm als ausserordentliches und begrenztes Rechtsmittel in jedem Fall nur dann zur Verfügung stehen, wenn es ihm trotz sorgfältiger Sammlung des Prozessstoffes und sorgfältiger Prozessführung nicht möglich war, den in Frage stehenden Mangel schon im Erlass- oder noch im ordentlichen Rechtsmittelverfahren zu erkennen und geltend zu machen. Auch gegenüber der Verwaltung

29) Gygi, in ZSR 78 I 404.

30) Fleiner-Gerster, S. 207.

ist dem Bürger durchaus ein gewisses Mass an Umsicht in Angelegenheiten, die ihn selbst betreffen, zumutbar. Die Revision darf keinesfalls dazu missbraucht werden, dem säumigen oder unsorgfältigen Adressaten eine zweite ordentliche Rechtsmittelmöglichkeit (Rekurs- oder Beschwerde-möglichkeit) zu verschaffen 31).

C. Das Wesen der Revision

Die Revision als ausserordentliches Rechtsmittel ist ausgeschlossen, solange eine Verfügung mit Einsprache, Rekurs oder Verwaltungsbeschwerde angefochten werden kann. Erfolgt die Entdeckung des Revisionsgrundes bevor die ordentliche Rechtsmittelfrist abgelaufen ist, so ist der Revisionsgrund auf dem ordentlichen Rechtsmittelweg geltend zu machen. Der Revision kommt somit subsidiärer Charakter in dem Sinne zu, als sie nur aus Gründen verlangt werden kann, die nicht schon bei einer sorgfältigen Prozessführung mit den ordentlichen Rechtsmitteln hätten geltend gemacht werden können. Die Revision darf wie erwähnt nicht dazu dienen, Versäumtes nach Ablauf der ordentlichen Rechtsmittelfrist nachzuholen.

1. Die steuerrechtliche Revision

a) Die Revision als ausserordentliches Rechtsmittel

Die ordentlichen Rechtsmittel der Steuerrechtspflege (Einsprache und Rekurs) richten sich gegen Veranlagungen und Steuerjustizentscheide, die noch nicht in formelle Rechtskraft erwachsen sind, und können deren Eintritt hemmen bzw. die Verbindlichkeit aufschieben 32). Demgegenüber richten sich ausserordentliche Rechtsmittel gegen rechtskräftige Veranlagungen oder Entscheide. Sie bezwecken die Beseitigung

31) Lehmann, N 3 zu § 108; Saladin, *Verwaltungsverfahren*, 24.11.

32) Nach zürcherischem Steuerrecht bewirkt jedoch die Einreichung eines ordentlichen Rechtsmittels (Einsprache, Rekurs oder Beschwerde) kein Hinausschieben der Fälligkeit der Steuern, sondern der zuviel bezahlte Betrag wird bei gutheissendem Rekursentscheid im Nachhinein zurückerstattet (§ 118 Abs. 1 ZH StG). Reimann/Zuppinger/Schärrier, N 1 zu § 118, N 1 zu § 115; Zuppinger, *Steuergesetze*, S. 79.

der formellen Rechtskraft und erlauben, über die Sache neu zu entscheiden. Das bedeutet, dass nicht allein die formelle Rechtskraft, sondern mindestens ebensosehr die Unabänderlichkeit und Massgeblichkeit des früheren Entscheides entfallen soll, damit neu geurteilt werden kann 33). Weil nicht nur die Verbindlichkeit aufgehoben, sondern auch die formelle Rechtskraftswirkung beseitigt wird, kann das durch ein ausserordentliches Rechtsmittel eingeleitete Verfahren als neuer Prozess betrachtet werden; das frühere Verfahren hatte mit Ablauf der ordentlichen Rechtsmittelfrist sein Ende gefunden 34).

Ihrer Ausgestaltung nach ist die steuerrechtliche Revision - wie ihr zivilprozessuales Vorbild - ein ausserordentliches Rechtsmittel, mit deren Einlegung die formelle Rechtskraftswirkung in gewissem Umfange beseitigt werden kann. Mit der Erhebung einer Revision wird ein neues Verfahren eröffnet; das Verfahren wird erneut rechtshängig.

b) Die Revision als nicht devolutives Rechtsmittel

Der Steuerrekurs bzw. die Steuerbeschwerde ist ein devolutives Rechtsmittel 35). Sie zeichnet sich dadurch aus, dass eine der verfügenden hierarchisch übergeordnete Instanz, die Rekurskommission, zur Behandlung der Steuersache ausschliesslich zuständig ist (so z.B. § 92 Abs. 1 ZH StG; Art. 106 Abs. 1 WStB). Dies hat zur Folge, dass vom Zeitpunkt der Einlegung des Rechtsmittels der Rechtsmittelinstanz die ausschliessliche Herrschaft über das Verfahren und insbesondere die Entscheidungsbefugnis in der Sache zukommt. Bei nicht devolutiven Rechtsmitteln ist diejenige Instanz, die den mangelhaften Verwaltungsakt gesetzt hat, zugleich Rechtsmittelinstanz 36). Im Gegensatz zum Steuerrekurs oder zur Steuerbeschwerde ist die Revision indessen

33) Reimann/Zuppinger/Schärner, N 9 zu § 108; Gygi, S. 168; Guldener, S. 485.

34) Guldener, S. 485; Gygi, S. 237.

35) Reimann/Zuppinger/Schärner, N 2 zu § 92.

36) Gygi, S. 137; Kölz, VRG, N 7 zu § 20; Guldener, S. 484.

Sache der entscheidenden, nicht einer übergeordneten Instanz 37). Die Revision ist somit ein nicht devolutives Rechtsmittel.

c) Die Revision als nicht vollkommenes (begrenztes) Rechtsmittel

Zu unterscheiden ist ferner zwischen vollwertigen (vollkommenen) und begrenzten (unvollkommenen) Rechtsmitteln. Mit einem vollwertigen Rechtsmittel wie dem Steuerrekurs können sämtliche Mängel der Veranlagung oder des Entscheides gerügt werden (so z.B. § 92 Abs. 2 ZH StG) 38). Es kann sowohl unrichtige Rechtsanwendung als auch unrichtige Tatsachenfeststellung geltend gemacht werden. Demgegenüber erlaubt ein begrenztes Rechtsmittel nur eine beschränkte Ueberprüfung einer Entscheidung und des ihr zugrundeliegenden Verfahrens. Die Umschreibung der Rechtsmittelgründe bestimmt zugleich, was die zuständige Instanz zu prüfen hat 39). In diese Kategorie von Rechtsmitteln gehört auch die Revision. Mit ihr können nur die durch Gesetz oder Praxis festgelegten Fehler, die vorzugsweise verfahrensrechtlicher Natur sind, geltend gemacht werden. Nach den meisten kantonalen Steuergesetzen wie auch nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung in Bundessteuersachen erstreckt sich denn auch die Ueberprüfungsbefugnis der Revisionsinstanz nur auf solche Mängel, die das Verfahren als solches betreffen. Lediglich in den Kantonen GR, SG, TG und AR erstreckt sie sich auch auf gewisse Mängel, die unmittelbar den materiellen Inhalt der Veranlagung betreffen 40).

d) Die Revision als nicht suspensives Rechtsmittel

Der Suspensiveffekt, der verhindert, dass die angefochtene Verfügung überhaupt Rechtswirkungen entfalten kann, ist eng

37) Reimann/Zuppinger/Schärrier, N 5 zu § 110; Saladin, Verwaltungsverfahren, 24.11; Kölz, VRG, N 59 zu § 67.

38) Reimann/Zuppinger/Schärrier, N 1 zu § 92; Blumenstein, System, S. 425 f.

39) Gygi, S. 168; Kölz, VRG, N 6 zu § 20; Guldener, S. 484.

40) siehe unten, § 5 II 2b.

mit den ordentlichen Rechtsmitteln verbunden. Er wirkt sich somit durchwegs dort aus, wo die ordentliche Rechtsmittel-first noch läuft bzw. die formelle Rechtskraft noch nicht eingetreten, d.h. ein Verfahren noch hängig und ein ordentliches Rechtsmittel noch zulässig ist.

Als ausserordentliches Rechtsmittel kann die Revision nur formell rechtskräftige und daher nicht mehr hängige Veranlagungen zum Gegenstand haben. Zudem liegt es im Wesen der Revisionsgründe, dass sie erst nachträglich - u.U. sogar erst nach langer Zeit - entdeckt werden, so dass im Zeitpunkt ihrer Geltendmachung der Steuerbezug grundsätzlich längst durchgeführt ist. Deshalb könnte die aufschiebende Wirkung kaum je zum Tragen kommen. Aus diesem Grunde drängt sich die Aussetzung der Revision mit Suspensiveffekt gar nicht auf. Gesuche um Revision sind denn auch, eben weil sie sich gegen eine abgeschlossenen und in der Regel bereits durchgesetzte Veranlagung richten, ohne aufschiebende Wirkung 41).

2. Die Revision des VwVG

Wie die steuerrechtliche Revision erlaubt die Revision des VwVG die Behebung gravierender Entscheidungsmängel in all jenen Fällen, in denen eine ordentliche Anfechtung des Entscheides nicht (oder nicht mehr) möglich ist. Die Revision dient nicht zur "Verlängerung" einer Beschwerdefrist und bezweckt nicht die Korrektur einer angeblich unrichtigen Rechtsauffassung. Sie will vielmehr nur das ordnungsgemässe Zustandekommen einer Verfügung nachträglich gewährleisten 42).

Ihrer Ausgestaltung nach qualifiziert sich die Revision des VwVG als ausserordentliches Rechtsmittel 43) und erlaubt - als begrenztes Rechtsmittel - die Ueberprüfung einer rechtskräftigen Verfügung nur im Umfang der in Art. 66 VwVG aufgezählten Rechtsmittelgründe. Im Gegensatz zu einigen Steuer-

41) Gygi, S. 168; Birchmeier, S. 513.

42) Saladin, Verwaltungsverfahren, 24.11; Birchmeier, S. 497; von Werra, VWV, N 4 zu Art. 33.

43) Gygi, S. 192; 168; Saladin, Verwaltungsverfahren, 24.12.

gesetzt sind die mit dieser Revision korrigierbaren Mängel einer Verfügung ausschliesslich verfahrensrechtlicher Natur, so dass die Erörterung der Frage ausgeschlossen ist, ob die frühere Verfügung juristisch betrachtet richtig oder falsch ausgefallen ist.

Wie im Steuerrecht ist die Revision Sache der entscheidenden, und nicht einer übergeordneten Instanz (Art. 66 Abs. 1 VwVG) 44). Grundsätzlich kommt auch dem verwaltungsrechtlichen Gesuch um Revision keine Suspensivwirkung zu; die Revisionsinstanz kann jedoch (andere) vorsorgliche Massnahmen treffen (Art. 68 Abs. 2 VwVG) 45).

III. Die Revision als qualifizierte Wiedererwägung

1. Allgemeines

In engem Zusammenhang mit der Revision steht die Wiedererwägung. Das Wiedererwägungsbegehren beinhaltet das Verlangen, es solle die entscheidende Behörde auf einen bestimmten, formell-rechtskräftigen Entscheid "zurückkommen, d.h. das Verfahren, das zu seinem Erlass geführt hat, nochmals aufnehmen und die Verfügung abändern oder aufheben". Das Revisionsbegehren qualifiziert sich dann als Spezialfall des Wiedererwägungsbegehrens; in der schweizerischen Verfahrensgesetzgebung kann Revision regelmässig nur aus bestimmten, limitierten Gründen verlangt werden 46). Blosses Wiedererwägungsgesuch, d.h. blosser Rechtsbehelf ist das Ansuchen immer dann, wenn kein Rechtsanspruch auf Revision oder Anpassung nach den Grundsätzen des Verwaltungs- und des Verwaltungsverfahrenrechts besteht 47). Eine Pflicht zur Wiedererwägung einer Verfügung auf Antrag des Betroffenen besteht jedoch dann, "wenn eine gegenüber dem Tatbestand des ersten Entscheides wesentlich veränderte Sachlage vorliegt

44) Saladin, Verwaltungsverfahren, 24.11.

45) Gygi, S. 168; Saladin, Verwaltungsverfahren, 24.13.

46) Saladin, Verwaltungsverfahren, 19.222; Gygi, S. 161; Kölz, VRG, N 45 zu § 20.

47) Gygi, S. 161; Imboden/Rhinow, Nr. 41 B VIII; Schwarzenbach, S. 125; Kölz, VRG, N 45 zu § 20; v.Werra, VWV, N 1 f. zu Art. 18.

oder der Gesuchsteller für die Beurteilung der Verhältnisse erhebliche Tatsachen oder Beweismittel anruft, die früher nicht bekannt waren oder die er in jenem Verfahren nicht geltend machte, weil er dazu nicht in der Lage war oder dafür keine Veranlassung bestand" 48). Vermag also der Gesuchsteller sein Gesuch um Wiedererwägung mittels qualifizierten Revisionsgründen zu begründen, so ist das Gesuch nicht mehr als blosser, weder an eine besondere Form noch Frist gebundener Rechtsbehelf zu betrachten 49). Es ist dann ein echtes Rechtsmittel mit Rechtsschutzanspruch. Der Anspruch auf Eintreten, mithin die Qualifikation des Begehrens um Wiedererwägung als echtes Rechtsmittel, ist deshalb vom Vorliegen bestimmter limitierter Gründe abhängig zu machen. Dieses ausserordentliche Rechtsmittel darf nicht dazu dienen, im ersten Verfahren begangene, vermeidbare Unterlassungen der Parteien nachzuholen. Die Verfahrensbeteiligten hätten es nämlich dann in der Hand, sich durch unvollständiges Vorbringen ihrer Argumente ein- oder mehrmalige Neuurteilung getroffener Verfügungen zu sichern 50). Missliebige Entscheide könnten auf diesem Umweg stets wieder zur Diskussion gestellt werden.

Das Verfahrensproblem der Wiedererwägbarkeit ist untrennbar verbunden mit dem materiellen Problem der Widerruflichkeit; ist eine Verfügung unwiderruflich, so wird ein Zurückkommen sinnlos 51). Dem Wiedererwägungsgesuch als Rechtsbehelf ist daher eine Schranke zu setzen, als es nur gegen widerrufliche Verfügungen zulässig ist, auf die auch die entscheidende Behörde unter gewissen Voraussetzungen von sich aus zurückkommen kann 52). Demgegenüber kann ein auf Revisionsgründe gestütztes Begehren um Wiedererwägung im Sinne einer Revision auch gegenüber unwiderruflichen Verfügungen verlangt werden. Wäre dem nicht so, so erschiene das an strenge Voraussetzungen geknüpfte und mit Rechtsschutzanspruch ausgestattete Rechtsmittel der

48) Imboden/Rhinow, Nr. 43 B III; Fleiner-Gerster, S. 208.

49) Imboden/Rhinow, Nr. 43 B III; Fleiner-Gerster, S. 208; VPB 35.17.

50) Feigenwinter, S. 83.

51) Saladin, Verwaltungsverfahren, 19.222.

52) von Werra, VWV, N 4 zu Art. 18.

Revision vollauf entbehrlich, wenn auf dem Umweg über einen form- und fristlosen Rechtsbehelf ohne Rechtsschutzanspruch dasselbe Ergebnis erreicht werden könnte. Dass sich dadurch diese beiden Rechtsschutzinstitute gegenseitig ausschliessen, und so eine Konkurrenz im Hinblick auf ein und dieselbe Verfügung verhindert wird, beschränkt indessen nur den Anwendungsbereich der Wiedererwägung als Rechtsbehelf und nicht etwa denjenigen der Wiedererwägung als Rechtsmittel. Auch bei abänderbaren Verwaltungsakten ist man nicht auf den blossen Rechtsbehelf ohne Eintretens- oder Beantwortungspflicht angewiesen. Können nämlich Tatsachen oder Beweismittel im Sinne der Revisionsvoraussetzungen nachgewiesen werden, so besteht der verfahrensrechtliche Anspruch auf geordnete Prüfung und Beurteilung des ins Recht gelegten Begehrens 53). Das Begehren um Wiedererwägung wird damit zur förmlichen Revision.

2. Die Wiedererwägung im Steuerrecht

Gestützt auf die Qualität des erstinstanzlichen Verfahrens erscheinen die Veranlagungsverfügung und der Steuerjustizentscheid als prinzipiell unabänderlich 54). Im Hinblick auf diese grundsätzliche Unabänderlichkeit sind daher dem Anwendungsbereich der Wiedererwägung im Steuerrecht enge Grenzen gesetzt. Selbst dann, wenn die Veranlagung dem Gesetz nicht entspricht, ist die Behörde an eine einmal getroffene Taxation gebunden; sie kann sich solange nicht über die Unabänderlichkeit der Veranlagung hinwegsetzen, als diese nicht in einem Revisionsverfahren umgestossen worden ist 55).

Deshalb kennt denn auch der WStB kein Wiedererwägungsverfahren gegen eine Veranlagungsverfügung oder einen Einspracheentscheid 56). In der Praxis wird jedoch ein Steuerpflichtiger, der innert der Beschwerdefrist ein Wiedererwägungsgesuch gegenüber einem Einspracheentscheid stellt, auf die

53) Imboden/Rhinow, Nr 43 B III, 41 B VIII; Saladin, Verwaltungsverfahren, 19.222.

54) siehe oben § 2 III 2.

55) Bosshardt, S. 49; Känzig, Erg. Bd. N 8 zu Art. 95; Graf, S. 32; StG 34, 194.

56) Masshardt, S. 411, 415.

Unzulässigkeit der Wiedererwägung aufmerksam gemacht und aufgefordert, eine schriftliche Erklärung darüber abzugeben, ob er die Behandlung des Gesuches als Beschwerde im Sinne von Art. 106 WStB verlange 57).

Ebenso enge Grenzen sind der Wiedererwägung als Rechtsbehelf im kantonalen Steuerrecht gesetzt. Es sehen denn auch lediglich zwei Kantone, Graubünden und Baselland, die Wiedererwägung in ihren Steuergesetzen ausdrücklich vor. Im Kanton Graubünden 58) ist die "Wiedererwägung" als ein echtes Rechtsmittel, als eine Revision in dem hier zu behandelnden Sinne zu betrachten. Im Kanton Baselland 59) hingegen stellt sie - ähnlich der Regelung in Art. 58 Abs. 1 VwVG 60) - eine Möglichkeit zur Wiedererwägung (noch) nicht rechtskräftiger Entscheide im Sinne eines - wenn auch befristeten und begrenzten - Rechtsbehelfes dar. Der Steuerpflichtige kann "innert 30 Tagen nach Mitteilung eines Entscheides der kantonalen Steuerkommission oder ihres Präsidenten ein Wiedererwägungsgesuch stellen, wenn er dartut, dass beim Entscheid von einer irrtümlichen Annahme über eine rechtlich erhebliche Tatsache ausgegangen oder eine rechtlich erhebliche Tatsache nicht berücksichtigt wurde" (Abs. 1), wobei die Stellung eines Wiedererwägungsgesuches die Frist zur Einreichung einer verwaltungsgerichtlichen Beschwerde im Sinne von § 131 BL StG nicht hemmt (Abs. 2).

3. Die Wiedererwägung im VwVG

Nicht jeder unter der Herrschaft des VwVG zustandegekommenen Verfügung kommt - wie der Steuerveranlagung - prinzipielle Unabänderlichkeit zu. Das ist namentlich dann der Fall, wenn die Verfügung ein Dauerverhältnis zum Gegenstand hat, das sie regelt oder gestaltet 61). Bei solchen Verfügungen steht einer Wiedererwägung nichts im Wege, selbst dann nicht, wenn kein Revisionsgrund vorliegt. Das Wiedererwägungsbegehren qualifi-

57) Masshardt, S. 415 f.

58) Art. 142 GR StG.

59) § 133 BL StG.

60) siehe unten, § 4 III 3.

61) siehe oben, § 2 III 1.

ziert sich in diesem Fall einfach als Rechtsbehelf ohne Rechtsschutzanspruch 62). Sind indessen die Voraussetzungen einer Revision erfüllt, so ist die Behörde verpflichtet auf das Gesuch einzutreten, und der Gesuchsteller hat einen Anspruch auf materielle Behandlung seines Wiedererwägungsgesuches 63).

Ausdrücklich erwähnt wird die Wiedererwägung im VwVG lediglich in Art. 58 Abs. 1 64). Danach kann die Vorinstanz die angefochtene Verfügung bis zur Einreichung der Vernehmlassung oder bis zu einem späteren Zeitpunkt 65) in Wiedererwägung ziehen und eine neue Verfügung erlassen, womit das Beschwerdeverfahren ganz oder teilweise hinfällig wird 66).

Aus dieser Regelung kann den Beteiligten ein prozessökonomischer Vorteil erwachsen. Zudem hat diese Bestimmung rein prozessualen Charakter; es wird lediglich der Devolutiv-effekt in gewissem Sinne bis zur Vernehmlassung der Vorinstanz hinausgeschoben 67). Da sie überdies für sich selbst nichts über die Widerruflichkeit aussagt 68), stellt sich die durchaus nicht abwegige Frage, ob nicht auch für das Steuerverfahren eine analoge Regelung in Betracht zu ziehen sei.

IV. Die revisionsfähigen Objekte

Ein Rechtsmittel der Steuer- oder der nachträglichen Verwaltungsrechtspflege kann nur gegenüber einer bestehend und ordnungsgemäss eröffneten Verfügung ergriffen werden. Das

62) Imboden/Rhinow, Nr. 41 B VIII.

63) Imboden/Rhinow, Nr. 43 B III; Fleiner-Gerster, S. 208; Saladin, Verwaltungsverfahren, 13.222.

64) Eine allgemeine Wiedererwägungsmöglichkeit wird dadurch jedoch nicht ausgeschlossen. Vielmehr wird von der Tatsache ausgegangen, dass a fortiori für die Wiedererwägung die gleichen Gründe massgebend sind wie für die Revision, dass aber die verfügende Behörde auch aus anderen Gründen einen Entscheid in Wiedererwägung ziehen kann. Vgl. Fleiner-Gerster, S. 208.

65) dazu Saladin, in ZSR 94 II 333.

66) Gygi, S. 137; Fleiner-Gerster, S. 208.

67) Gygi, S. 137; Saladin, Verwaltungsverfahren, 22.12.

68) Saladin, in ZSR 94 II 333 f..

setzt voraus, dass eine Verfügung ergangen oder deren Erlass durch Rechtsverweigerungs- oder Rechtsverzögerungsbeschwerde erzwingbar ist. Die Verfügung als Anfechtungsgegenstand ist Prozessvoraussetzung, ohne die auf ein Rechtsmittel der Steuer- oder der nachträglichen Verwaltungsrechtspflege nicht eingetreten werden kann 69). Revisionsfähiges Objekt kann daher nur ein qualifiziertes staatliches Tun und nicht ein Unterlassen sein. Mit der Revision kann somit nichts ausgerichtet werden, falls die Behörde untätig ist und gerade diese rechtswidrige Untätigkeit gerügt werden soll 70). Auch hängt die Anfechtbarkeit eines Verwaltungsaktes nicht allein von seiner Kennzeichnung als Verfügung ab; vielmehr ist sie nur dann gegeben, wenn nach den Begriffsmerkmalen eine Verfügung vorliegt 71). Auch die justizmässig überprüften Entscheide erfüllen die Begriffsmerkmale einer Verfügung. Gegenstand der Revision sind daher sowohl die erstinstanzlichen Verfügungen als auch die Rechtsmittelentscheide 72).

Demgemäss lassen auch die Steuergesetze sowie die Rechtsprechung des Bundesgerichts in Wehrsteuersachen 73) die Revision sowohl gegenüber Verfügungen im Veranlagungsverfahren (Einschätzungsverfügungen und Einspracheentscheide) als auch gegenüber Entscheiden des Steuerjustizverfahrens zu.

Diese Regelung erscheint insofern als gerechtfertigt, als zwischen den erstinstanzlichen Verfügungen und den Rechtsmittelentscheiden nur ganz geringe Unterschiede bestehen. Die Anfechtung einer Verfügung auf dem Beschwerde- oder Rekursweg ändert nichts an deren Charakter 74). Der Rechtsmittelentscheid enthält nach wie vor eine behördliche Anordnung im Einzelfall, durch welche ein konkretes und individuelles Steuer- oder Verwaltungsrechtsverhältnis in verbindlicher und erzwingbarer Weise rechtsgestaltend oder feststellend geregelt wird 75).

69) siehe oben, § 1 I.

70) Caviezel, S. 65.

71) siehe oben, § 1 IV.

72) siehe oben, § 1 I.

73) Känzig, N 8 zu Art. 126; Masshardt, S. 426.

74) Der Rechtsmittelentscheid erlangt nicht Urteilscharakter im Sinne des Zivilprozessrechts. Es handelt sich dabei nicht um die Feststellung subjektiver Rechte, sondern um die Verwirklichung des objektiven Rechts.

75) Gygi, S. 105.

B E S O N D E R E R T E I L

1. Abschnitt: Grundlagen

§ 5 Der Stand der Gesetzgebung

Hinsichtlich der positiv-rechtlichen Normierung des ausserordentlichen Rechtsmittels der Revision sollen untersucht werden:

- I. Erlasse des Bundesrechts: Die Erlasse über die Wehrsteuer, den Militärfpflichtersatz, über die Stempelabgaben und das Verwaltungsverfahrensgesetz
- II. Kantonale Erlasse: Die Gesetze über die direkten Steuern in den einzelnen Kantonen

I. Bundeserlasse

1. Bundessteuern

a) Der Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer Wehrsteuer vom 9. Dezember 1940 (WStB)

Die Revision rechtskräftiger Veranlagungen, Einspracheentscheide und Beschwerdeentscheide kantonaler Rekurskommissionen ist - im Gegensatz zur Berichtigung von Rechnungsfehlern (Art. 127 WStB) - im WStB nicht ausdrücklich vorgesehen. Die heutige Rechtsprechung des Bundesgerichts räumt indessen dem Steuerpflichtigen das Recht ein, im Rahmen der anerkannten Revisionsgründe die Revision rechtskräftiger Veranlagungsverfügungen, Einspracheentscheide und Beschwerdeentscheide zu verlangen 1). Die Voraussetzungen für eine Revision solcher Verfügungen und Entscheide liegen namentlich dann vor, wenn die veranlagende oder entscheidende Behörde wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat, wenn sie Tatsachen nicht be-

1) Masshardt, S. 426; Känzig, N 7 zu Art. 126; StR 34,195.

rücksichtigt hat, die für die Beurteilung der Steuerforderung wesentlich gewesen sind und den amtlichen Akten hätten entnommen werden können, oder wenn wesentliche Tatsachen oder Beweismittel vorgebracht werden, deren Geltendmachung dem Pflichtigen im früheren Verfahren nicht möglich gewesen ist, ferner auch dann, wenn die Steuerbehörde den Pflichtigen über Inhalt und Anwendung der gesetzlichen Vorschriften in einen Irrtum versetzt oder ihm über massgebliche Umstände eine unrichtige Auskunft erteilt hat 2). Soll hingegen ein letztinstanzlicher Entscheid, also ein Urteil des Bundesgerichtes, betreffend die Bundessteuern in Revision gezogen werden, richtet sich diese ausschliessliche nach den einschlägigen Bestimmungen in den Art. 136 ff. OG 3).

b) Das Bundesgesetz über den Militärpflichtersatz vom
12. Juni 1959 (MPE)

Das Gesetz selbst enthält keine ausdrückliche Regelung der Revision. Gemäss Art. 43 der VV vom 20. Dezember 1971 (MPV) ist jedoch eine Revision gegen rechtskräftige Verfügungen und Entscheide der Veranlagungsbehörden oder Rekurskommissionen dann zulässig, wenn neue erhebliche Tatsachen oder Beweismittel vorgebracht werden, die Behörde aktenkundige erhebliche Tatsachen oder bestimmte Begehren übersehen hat, oder wenn die Behörde wesentliche Verfahrensgrundsätze, insbesondere das Recht auf Akteneinsicht oder auf rechtliches Gehör, verletzt hat (Art. 43 Abs. 1 MPV). Diese Revisionsgründe finden auf alle Verfügungen über Ersatzbefreiungen oder -ermässigung, Veranlagungs-, Einsprache- und Bussenverfügungen der Veranlagungsbehörden sowie auf alle Entscheide der kantonalen Rekurskommissionen Anwendung 4). Sie besitzen - wie bei den übrigen Bundessteuern - keine Geltung für die Revision von Urteilen des Bundesgerichtes. Diese

2) 98 Ia 572 f..

3) Känzig, N 8 zu Art. 126; Masshardt, S. 435.

4) Walti, S. 204.

richtet sich ausschliesslich nach den Bestimmungen von Art. 136 ff. OG (Art. 43 Abs. 2 MPV).

c) Das Bundesgesetz über die Stempelabgaben vom 27. Juni 1973 (StG)

Das StG verweist für die Revision von Entscheiden der Eidg. Steuerverwaltung auf die entsprechende Regelung in den Art. 66 ff. VwVG (Art. 44 Abs. 1 StG). Da die Eidg. Steuerverwaltung lediglich Einsprachen nicht aber Beschwerden beurteilen kann, unterliegen alle Verfügungen und Entscheide, die sie gemäss Art. 38 StG zu treffen hat, den Revisionsbestimmungen des VwVG (Art. 44 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 2 der VO über die Stempelabgaben vom 3. Dezember 1974 (StV). Soll indessen ein mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht weitergezogener Entscheid revidiert werden, so sind ausschliesslich die Art. 136 ff. OG anwendbar (Art. 44 Abs. 2 StG).

2. Das Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 (VwVG)

Ein unter Herrschaft des VwVG zustandegekommener Beschwerdeentscheid wird ex officio (oder auf Begehren einer Partei) in Revision gezogen, wenn ein Verbrechen oder ein Vergehen den Entscheid beeinflusst hat (Art. 66 Abs. 1 VwVG). Ausserdem zieht die Rechtsmittelinstanz ihren Entscheid auf Begehren einer Partei in Revision, wenn die antragstellende Partei neue erhebliche Tatsachen oder Beweismittel vorbringt, oder nachweist, dass die Beschwerdeinstanz aktenkundige erhebliche Tatsachen oder bestimmte Begehren übersehen hat, oder nachweist, dass Bestimmungen über den Ausstand, die Akteneinsicht oder über das rechtliche Gehör, mithin also wesentliche verfahrensrechtliche Grundsätze verletzt hat (Art. 66 Abs. 2 lit.

a - c). Zudem können Redaktions- und Rechnungsfehler oder Kanzleiversehen, die keinen Einfluss auf die Entscheidungsformel oder auf den erheblichen Inhalt ausüben, jederzeit berichtigt werden (Art. 69 Abs. 3 VwVG). Nicht ausdrücklich vorgesehen - aber vom Gesetz auch nicht ausdrücklich ausgeschlossen - ist indessen eine Wiedererwägungsmöglichkeit gegenüber erstinstanzlichen Verfügungen 5).

II. Kantonale Steuererlasse

1. Allgemeine Uebersicht

Zwanzig kantonale Gesetze über die direkten Steuern, die zum grössten Teil aus neuerer Zeit stammen, verfügen über eine ausdrückliche Regelung des ausserordentlichen Rechtsmittels der Revision von Steuerverfügungen und Steuerentscheiden: Aargau (§ 105), Appenzell A.Rh. (Art. 97), Appenzell I.Rh. (Art. 105), Baselland (§ 132), Bern (und Jura) (Art. 104 bis), Freiburg (Art. 143), Glarus (Art. 113), Graubünden (Art. 142), Neuenburg (Art. 140), Nidwalden (Art. 88 Abs. 2), Obwalden (Art. 105), Schaffhausen (Art. 105), Solothurn (§ 117), St. Gallen (Art. 124), Tessin (Art. 196), Thurgau (§ 100), Uri (Art. 88 Abs. 1, Art. 17 VV), Waadt (Art. 107), Wallis (Art. 154) und Zürich (§ 108). Obgleich in den übrigen Kantonen - Baselstadt 6), Genf, Luzern, Schwyz und Zug - eine Revisionsmöglichkeit zugunsten des Pflichtigen von der Praxis tatsächlich anerkannt ist, wurde auf eine ausdrückliche Regelung in den Steuergesetzen verzichtet.

2. Die Ausgestaltung der Revision im einzelnen

Die einzelnen Kantone gestalten das ausserordentliche Rechtsmittel der Revision verschieden aus:

a) Auch wenn die Steuergesetze selbst keine ausdrücklichen

5) siehe unten, § 6 II 2.

6) Grüninger/Studer, S. 120; StK vom 13.11.1968 i.S.H.

Revisionsbestimmungen enthalten, darf das Institut der Revision zugunsten des Steuerpflichtigen als tatsächlich anerkannt gelten. Während die Ausgestaltung der Revision in den Kantonen Baselstadt, Genf, Luzern und Zug unter Verzicht auf eine spezielle steuerrechtliche Normierung der Praxis, die sich weitgehend mit der Bundesgerichtspraxis zu den Bundessteuern deckt, überlassen wird 7), richtet sich im Kanton Schwyz die Revision nach den Bestimmungen in §§ 61 ff. der VO über die Verwaltungsrechtspflege vom 16. Mai 1974 8).

b) Für die nähere Ausgestaltung des Rechtsmittels, insbesondere für die Umschreibung der Revisionsgründe, verweisen Appenzell A.Rh. ausdrücklich auf die entsprechenden Bestimmungen in Art. 274 des G über die Zivilprozessordnung vom 27. April 1980 und St. Gallen auf diejenige in Art. 81 Abs. 1 des G über die Verwaltungsrechtspflege vom 16. Mai 1965. Das Steuergesetz Nidwalden verzichtet indessen auf eine Aufzählung der einzelnen Revisionsgründe und verweist lediglich auf "besondere Revisionsgründe".

In den übrigen Steuergesetzen, die ausdrückliche Revisionsbestimmungen enthalten, werden die Revisionsgründe einzeln aufgeführt.

aa) Die Revision ist statthaft, wenn der Steuerpflichtige erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel vorbringt, deren Geltendmachung ihm im früheren Verfahren nicht möglich war: Aargau 9), Appenzell A.Rh. 10), Appenzell I.Rh. 11),

7) Auskünfte der Steuerverwaltung der Kantone Baselstadt vom 11.3.1980, Luzern und Zug vom 28.2.1980.

8) Auskunft der Steuerverwaltung des Kantons Schwyz vom 28.2.1980.

9) § 105 lit. b: "wenn der Steuerpflichtige erhebliche Tatsachen oder Beweismittel geltend machen kann, von denen er nachweist, dass sie ihm trotz pflichtgemässer Sorgfalt bisher nicht bekannt sein konnten".

10) Art. 274 Abs. 1 Ziff. 1 ZPO: "wenn der Gesuchsteller neue erhebliche Tatsachen oder Beweismittel geltend macht, die ihm im früheren Verfahren auch bei sorgfältiger Prozessführung nicht zur Verfügung stehen konnten".

11) Art. 105: "wenn der Steuerpflichtige erhebliche Tatsachen oder Beweismittel geltend machen kann, von denen er nachweist, dass sie ihm trotz pflichtgemässer Sorgfalt bisher nicht bekannt sein konnten".

Baselland 12), Bern 13), Freiburg 14), Glarus 15), Neuenburg 16), Obwalden 17), Schaffhausen 18), Solothurn 19), St. Gallen 20), Tessin 21), Thurgau 22), Uri 23), Waadt 24),

-
- 12) § 132 Abs. 1: "wenn der Steuerpflichtige nachträglich erhebliche Tatsachen erfährt oder entscheidende Beweismittel auffindet, die er in früheren Verfahren nicht geltend machen konnte".
- 13) Art. 140 bis Abs. 1 lit. a: "wenn neue erhebliche Tatsachen oder Beweismittel geltend gemacht werden, die im früheren Verfahren auch bei pflichtgemässer Sorgfalt nicht bekannt sein konnten oder nicht zur Verfügung standen".
- 14) Art. 143 Abs. 2 lit. a: "wenn neue Tatsachen oder Beweismittel angerufen werden, die der Steuerpflichtige im vorausgegangenen Verfahren nicht geltend machen konnte".
- 15) Art. 113 Abs. 1 Ziff. 1: "wenn erhebliche Tatsachen entdeckt oder entscheidende Beweismittel ausfindig gemacht werden".
- 16) Art. 140 Abs. 1 lit. a: "s'il est découvert des faits importants ou trouvé des preuves concluantes que la personne touchée par la décision ne pouvait connaître auparavant même en usant de l'attention commandée".
- 17) Art. 105 Abs. 1 lit. a: "wenn erhebliche neue Tatsachen entdeckt oder entscheidende neue Beweismittel ausfindig gemacht werden".
- 18) Art. 105 Abs. 1 lit. a: "wenn nachträglich erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden".
- 19) § 117 Abs. 1 lit. b: "wenn der Steuerpflichtige erhebliche Tatsachen oder Beweismittel vorbringt, von denen er glaubhaft macht, dass sie ihm bisher nicht bekannt waren".
- 20) Art. 81 Abs. 1 lit. c VRG: "die Behörde habe wesentliche Tatsachen oder Beweismittel, die zur Zeit des Erlasses der Verfügung oder des Entscheides beides bestanden hatten, nicht gekannt".
- 21) Art. 196 Abs. 1 lit. a: "se si sono scoperti fatti importanti o prove concludenti".
- 22) § 100 Abs. 1 lit. a: "wenn neue Tatsachen und Beweismittel geltend gemacht werden, die dem Steuerpflichtigen trotz pflichtgemässer Sorgfalt bisher nicht bekannt sein konnten oder die er wegen Verhältnissen, die ausser seiner Gewalt lagen, nicht früher vorbringen konnte".
- 23) Art. 16 Abs. 1 lit. b VV: "wenn wesentliche Tatsachen oder Beweismittel vorgebracht werden, deren Geltendmachung dem Pflichtigen im früheren Verfahren trotz pflichtgemässer Sorgfalt nicht möglich gewesen ist".
- 24) Art. 107 Abs. 1 lit. c: "lorsque le requérant découvrir des faits nouveaux importants ou des preuves qu'il n'avait pu invoquer dans la procédure de taxation ou de revours".

Wallis 25) und Zürich 26).

bb) Ebenso, wenn die Behörde aktenkundige erhebliche Tatsachen pflichtwidrig nicht berücksichtigt hat: Aargau 27), Appenzell A.Rh. 28), Bern 29), Freiburg 30), Glarus 31), Neuenburg 32), Obwalden 33), Schaffhausen 34), Tessin 35),

-
- 25) Art. 154 Abs. 1 lit. a: "wenn erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden".
- 26) § 108 Abs. 1 lit. b: "wenn der Steuerpflichtige geltend machen kann, von denen er nachweist, dass sie ihm trotz pflichtgemässer Sorgfalt bisher nicht bekannt sein konnten".
- 27) § 105 Abs. 1 lit. c: "wenn die Steuerbehörde oder die Steuerjustizbehörde erhebliche Tatsachen oder Beweismittel, die ihr bekannt sein mussten, ausser acht gelassen... hat und der Steuerpflichtige diese Mängel auch bei der ihm zumutbaren Sorgfalt nicht durch ein Rechtsmittel hätte rügen können".
- 28) Art. 274 Abs. 1 Ziff. 3 ZPO: "wenn das Gericht aktenmässig belegte erhebliche Tatsachen nicht oder auf offenkundig irrtümliche Weise gewürdigt hat".
- 29) Art. 140 bis Abs. 1 lit. b: "wenn die verfügende Behörde erhebliche Tatsachen oder Beweismittel, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, ausser acht gelassen... hat und der Steuerpflichtige diese Mängel vorher auch bei der ihm zumutbaren Sorgfalt nicht durch Einsprache, Rekurs oder Beschwerde hätte rügen können".
- 30) Art. 143 Abs. 2 lit. b: "wenn die veranlagende oder entscheidende Behörde erhebliche Tatsachen oder Beweismittel, die sie kannte oder hätte kennen sollen, ausser acht gelassen... hat und der Steuerpflichtige diese Mängel vorher nicht rügen konnte".
- 31) Art. 113 Abs. 1 Ziff. 2: "wenn die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, ausser acht gelassen hat".
- 32) Art. 140 Abs. lit. b: "si l'autorité qui a pris la décision n'a pas tenu compte des faits importants ou des preuves concluantes qu'elle connaissait ou devait connaître".
- 33) Art. 105 Abs. 1 lit. b: "wenn die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, ausser acht gelassen... hat".
- 34) Art. 105 Abs. 1 lit. b: "wenn die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, ausser acht gelassen... hat".
- 35) Art. 196 Abs. 1 lit. b: "se l'autorità che ha deciso no ha tenuto conto di fatti importanti o di prove concludenti che conosceva o doveva conoscere".

Thurgau 36), Uri 37), Waadt 38) und Wallis 39).

cc) Ebenso, wenn im früheren Verfahren wesentliche prozessuale Grundsätze verletzt worden sind: Aargau 40), Bern 41), Freiburg 42), Glarus 43), Neuenburg 44), Obwalden 45), Schaffhausen 46), Tessin 47), Uri 48), Waadt 49) und Wallis 50).

-
- 36) § 100 Abs. 1 lit. b: "wenn vorgebrachte erhebliche Tatsachen aus Versehen nicht... gewürdigt werden".
lit. c: "wenn einzelne streitige Punkte unbeurteilt geblieben sind".
- 37) Art. 16 Abs. 1 lit. a VV: "wenn die Veranlagungsbehörde... Tatsachen nicht berücksichtigt hat, die ihr nicht unbekannt sein konnten".
- 38) Art. 107 Abs. 1 lit. a: "lorsque l'autorité de taxation ou de recours n'a pas tenu compte de faits importants qui ressortent du dossier".
- 39) Art. 154 Abs. 1 lit. b: "wenn die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, ausser acht gelassen hat".
- 40) § 105 Abs. 1 lit. c: "... oder wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat...".
- 41) Art. 140 bis Abs. 1 lit. b: "... oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat...".
- 42) Art. 143 Abs. 2 lit. b: "... oder wenn sie wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat".
- 43) Art. 113 Abs. 1 Ziff. 2: "... oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat".
- 44) Art. 140 Abs. 1 lit. b: "... ou si elle a violé d'une autre manière des principes essentiels de procédure".
- 45) Art. 105 Abs. 1 lit. b: "... oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat".
- 46) Art. 105 Abs. 1 lit. b: "... oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat".
- 47) Art. 196 Abs. 1 lit. b: "... oppure se ha violato in qualsiasi altro modo una norma essenziale di procedura".
- 48) Art. 16 Abs. 1 lit. a VV: "die Veranlagungsbehörde wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt... hat".
- 49) Art. 107 Abs. 1 lit. b: "lorsque la décision a été prise en violation des règles essentielles de la procédure".
- 50) Art. 154 Abs. 1 lit. b: "... oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat".

dd) Ebenso, wenn der ursprüngliche Entscheid durch eine strafbare Handlung (Verbrechen oder Vergehen) beeinflusst worden ist: Aargau 51), Appenzell A.Rh. 52), Graubünden 53), Solothurn 54), St. Gallen 55) und Zürich 56).

Ausserdem sehen die Revision vor: Graubünden, "wenn die Veranlagung nachweisbar unrichtige Bestandteile enthält, deren Anfechtung dem Pflichtigen durch die ordentlichen Rechtsmittel der Einsprache und des Rekurses unmöglich war und deren Aufrechterhaltung für ihn eine offensichtliche Härte bedeuten würde" 57), St. Gallen, wenn das Gesuch damit begründet werden kann, "die Behörde habe sich in einem offensichtlichen Irrtum über entscheidende Tatsachen befunden" 58), Thurgau, "wenn vorgebrachte erhebliche Tatsachen aus Versehen nicht oder in irrtümlicher Weise gewürdigt wurden" 59) und Appenzell A.Rh., "wenn das Gericht aktenmässig belegte erhebliche Tatsachen nicht oder auf offenkundig irrtümliche Weise gewürdigt hat 60).

-
- 51) § 105 Abs. 1 lit. a: "wenn durch strafgerichtliches Urteil oder durch Entscheid über eine Aufsichtsbeschwerde festgestellt ist, dass der Verwaltungsakt durch ein Verbrechen, ein Vergehen, oder ein amtspflichtwidriges Verhalten beeinflusst wurde".
- 52) Art. 274 Abs. 1 Ziff. 2 ZPO: "wenn durch eine Straftat auf das Prozessverfahren und dessen Ergebnis eingewirkt wurde".
- 53) Art. 142 Abs. 1 Ziff. 1: "wenn durch eine strafbare Handlung auf das Veranlagungsverfahren eingewirkt worden ist".
- 54) § 117 Abs. 1 lit. a: "wenn durch Strafurteil oder durch Disziplinarentscheid ein pflichtwidriges Verhalten eines Funktionärs oder ein strafbares Verhalten eines Dritten festgestellt wurde und dadurch die Einschätzung beeinflusst worden ist".
- 55) Art. 81 Abs. 1 lit. a VRG: "die Verfügung oder der Entscheid sei durch Arglist oder strafbare Handlung beeinflusst gewesen".
- 56) § 108 Abs. 1 lit. a: "wenn durch strafgerichtliches Urteil festgestellt ist, dass der Entscheid durch ein Verbrechen oder Vergehen beeinflusst wurde".
- 57) Art. 142 Abs. 1 Ziff. 2.
- 58) Art. 81 Abs. 1 lit. b VRG.
- 59) § 100 lit. b.
- 60) Art. 274 Abs. 1 Ziff. 3 ZPO.

c) Ausdrücklich nur auf Begehren des Pflichtigen sehen die Revision vor: Aargau 61), Appenzell I.Rh. 62), Bern 63), Freiburg 64), Solothurn 65), Thurgau 66), Waadt 67) und Zürich 68), währenddem in Baselland 69), Glarus 70), Obwalden 71), Tessin 72) und Wallis 73) auch von Amtes wegen eine Revision eingeleitet werden kann.

d) Generell nur zugunsten des Pflichtigen ist die Revision im Aargau 74), in Appenzell I.Rh. 75), Neuenburg 76), Schaffhausen 77), Solothurn 78), Tessin 79), Wallis 80) und Zürich 81) zugelassen. Ausschliesslich zugunsten des Pflichtigen ist die Revision in Glarus 82) und Obwalden 83) nur dann statthaft, wenn die Behörde aktenkundige erhebliche Tatsachen oder bestimmte Begehren pflichtwidrig nicht berücksichtigt oder in anderer Weise wesentliche prozessuale Grundsätze verletzt hat.

-
- 61) § 105 Abs. 1.
 - 62) Art. 105.
 - 63) Art. 140 bis Abs. 1.
 - 64) Art. 143 Abs. 1.
 - 65) § 117 Abs. 1.
 - 66) § 100 Abs. 1.
 - 67) Art. 107 Abs. 1.
 - 68) § 108 Abs. 1.
 - 69) § 132 Abs. 2.
 - 70) Art. 113 Abs. 1.
 - 71) Art. 105 Abs. 1.
 - 72) Art. 196 Abs. 1.
 - 73) Art. 154 Abs. 1.
 - 74) § 105 Abs. 1.
 - 75) Art. 105.
 - 76) Art. 140 Abs. 1.
 - 77) Art. 105 Abs. 1.
 - 78) § 117 Abs. 1.
 - 79) Art. 196 Abs. 1.
 - 80) Art. 154 Abs. 1.
 - 81) § 108 Abs. 1.
 - 82) Art. 113 Abs. 3.
 - 83) Art. 105 Abs. 3.

§ 6 Die aussergesetzliche Revision

I. Allgemeines

Ausdruck des Verwaltungshandelns ist die Verfügung. Diese ist zugleich Anfechtungsgegenstand der Steuer- und der nachträglichen Verwaltungsrechtspflege. Das System der steuer- und verwaltungsrechtlichen Rechtsmittel gewährleistet somit den Schutz des Bürgers vor staatlichen Willkürakten. Je umfassender dieses Rechtsschutzsystem ist, desto besser präsentiert sich die Rechtstellung des Bürgers gegenüber der Verwaltung. Die vollständige Ausgestaltung des Rechtsschutzes stärkt die Rechtsposition des Bürgers, ohne dabei das Gemeinwesen in ihrem Handeln nachhaltig zu beeinträchtigen; denn die Ueberprüfung einer Verfügung im Rechtsmittelverfahren unterstützt den Hauptzweck der Verwaltung, die richtige Durchführung des objektiven Rechts. Ein wesentlicher Beitrag dazu liefert auch die Möglichkeit des Privaten, die Neuüberprüfung einer formell-rechtskräftigen Verfügung, die an einem gravierenden Mangel leidet, zu verlangen, vorausgesetzt, dass dem Antragsteller nicht der Vorwurf einer unsorgfältigen Verfahrensbeteiligung gemacht werden muss.

Ob und in welchem Umfang dem Privaten ein Anspruch auf Revision seiner Verfügung zusteht, hängt dabei in erster Linie von der entsprechenden steuer- oder verwahrungsverfahrensrechtlichen Regelung ab. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung besteht jedoch auch beim Fehlen einer ausdrücklichen gesetzlichen Grundlage in einem minimalen Umfange ein Anspruch auf Revision einer rechtskräftigen Veranlagung bzw. Verwaltungsverfügung 1).

1) Höhn, Steuerrecht, S. 404; Imboden/Rhinow, Nr. 43 B III; Känzig, N 7 zu Art. 126; Masshardt, S. 411; StR 34,194 f..

II. Das Fehlen ausdrücklicher Revisionsnormen

1. Im Steuerrecht

Die meisten Kantone haben in ihren Steuergesetzen die Revision zugunsten des Pflichtigen ausdrücklich geregelt 2). Bei den Bundessteuern dagegen fehlt entweder eine ausdrückliche steuer-gesetzliche Regelung überhaupt, oder es wird einfach auf die Regelung in Art. 66 ff. VwVG verwiesen 3).

Die Frage einer Revisionsmöglichkeit zugunsten des Pflichtigen stellt sich jedoch auch in denjenigen Steuerverfahren, die keine ausdrücklichen Revisionsbestimmungen enthalten. Wie erwähnt ist sowohl der Pflichtige als auch die verfügende Behörde in gleicher Weise an eine einmal getroffene Veranlagung gebunden. Es liesse sich somit mit sachlichen Gründen nicht vertreten, wenn der Pflichtige der Rechtskraft gegenüber ver-fahrensrechtlich schlechter gestellt würde als das Gemeinwesen. Weil überdies die Steuergesetze durchwegs eine "Revision" zu-gunsten des Fiskus in Form der Nachsteuererhebung vorsehen, drängt es sich auf, - wie beispielsweise im zürcherischen Steuerrecht - beim Vorliegen objektiv gleicher Voraussetzungen eine Revision auch zugunsten des Pflichtigen zuzulassen: dieses Rechtsinstitut dient ja wie sein Korrelat, das Nachsteuerver-fahren, der Durchsetzung des materiellen Rechts 4). Aber auch aus weiteren Gründen drängt sich die Zulassung der Revision zu-gunsten des Pflichtigen auf. Vorausgesetzt, dass die Rüge des Mangels im ordentlichen Rechtsmittelverfahren nicht möglich und zumutbar war, besteht einerseits kein legitimes Interesse, dass ein mit schwerwiegenden Mängeln behafteter Staatsakt zu Lasten des Pflichtigen aufrechterhalten wird. Und, was mir wichtiger erscheint, es findet anderseits das Problem der Rückerstattung von zuviel bezahlten Steuern dadurch eine ju-ristisch einwandfreie und praktikable Lösung. Das Rechtsmittel

2) siehe oben, § 5 II.

3) siehe oben, § 5 I.

4) Reimann/Zuppinger/Schärer, N 3 zu § 102.

5) Saladin, Verwaltungsverfahren, 13.222.

bezweckt bekanntlich nicht die nachträgliche Korrektur einer angeblich unrichtigen Rechtsauffassung. Die Revision will vielmehr nur das ordnungsgemässe Zustandekommen einer Veranlagung gewährleisten. Sie hat nur die Korrektur von gravierenden Entscheidungsmängeln zum Ziel und nicht die Aufnahme eines erneuten ordentlichen Rechtsmittelverfahrens über den gleichen Streitgegenstand 6).

Deshalb besteht nach Lehre und Rechtsprechung des Bundesgerichts auch ohne ausdrückliche gesetzliche Grundlage unter bestimmten Voraussetzungen (Revisionsgründe) ein Anspruch auf Revision rechtskräftiger Veranlagungen und Entscheide. Dabei lässt sich nach der Ansicht des Bundesgerichts dieser Anspruch auf erneute Ueberprüfung einer rechtskräftigen Veranlagung letztlich aus Art. 4 BV ableiten 7). Ist indessen die Revision ausdrücklich gesetzlich geregelt worden, so wird diese Regelung, vorausgesetzt, dass in der Ablehnung der Revision keine Rechtsverweigerung liegt, als abschliessend zu gelten haben 8).

2. Im VwVG

Das VwVG enthält für das erstinstanzliche Verwaltungsverfahren keine ausdrücklichen Revisionsbestimmungen. Neben der eher beiläufigen Erwähnung einer Wiedererwägungsmöglichkeit bis zum Zeitpunkt der Einreichung der Vernehmlassung durch die Vorinstanz in Art. 58 Abs. 1 VwVG ordnet es lediglich an, dass die Beschwerdeinstanz von Amtes wegen oder auf Antrag hin ihren Entscheid unter bestimmten Voraussetzungen in Revision zieht (Art. 66 Abs. 1 VwVG). Demnach scheint das VwVG nur justizmässige Entscheide (Rechtsmittelentscheide) als Revisionsobjekt anzuerkennen.

Ganz entschieden stellt sich jedoch die Frage nach einer Revision auch bei den erstinstanzlichen Verfügungen im Sinne von Art. 5 Abs. 1 VwVG. Angesichts der Vielfalt der Berührungs-

6) Caviezel, S. 46; Birchmeier, S. 497 f.; von Werra, VWV, N 4 zu Art. 33.

7) StR 34, 195; 78 I 200 f., 206; 87 I 178 f..

8) Imboden/Rhinow, Nr. 43 B IIa; Haesler, in ZBl 62, 146; Graf, S. 43.

punkte des Bürgers mit der erstinstanzlichen Verwaltungstätigkeit und der Unübersichtlichkeit des verwaltungsrechtlichen Rechtsschutzsystems besteht eine offensichtliche Notwendigkeit nach Revision solcher Verfügungen. Auch ist nicht einzusehen - und es käme einer stossenden rechtsungleichen Behandlung gleich - dass derjenige Adressat, der die Verfügung aus irgendwelchen - u.U. völlig unerfindlichen und unhaltbaren Gründen - weitergezogen und so einen revisionsfähigen Entscheid provoziert hat, besser gestellt werden soll, als derjenige, der einen Weiterzug aus vernünftigen Ueberlegungen unterlassen hat. Dieses Ergebnis, dass jenem ein echtes Rechtsmittel zur Verfügung gestellt würde, diesem jedoch nur ein blosser Rechtsbehelf verbliebe, kann nicht sinnvoll und vom Bundesgesetzgeber auch nicht gewollt sein 9). Aus dem Umstand, dass die Revision ausdrücklich nur gegenüber Beschwerdeentscheiden zugelassen ist, kann daher nicht geschlossen werden, das Fehlen einer vergleichbaren Regelung für andere (vor allem erstinstanzliche) Verfügungen sei als "qualifiziertes Schweigen" des Gesetzgebers, d.h. als bewusste Ablehnung einer solchen Wiedererwägungsmöglichkeit zu deuten. Vielmehr war beabsichtigt, dass der Problemkreis (nahezu) vollständig ungeregelt bleibe 10); dies zeigt die Botschaft des Bundesrates 11). Dabei ging der Gesetzgeber von der Tatsache aus, dass für die Wiedererwägung erstinstanzlicher Verfügungen im Sinne einer Revision a fortiori die gleichen Gründe massgebend seien, wie für die Revision von Beschwerdeentscheiden. Es wäre denn auch nicht einzusehen, warum erstinstanzliche Verfügungen "standfester" sein sollten als Beschwerdeentscheide; der Gesetzgeber hat dies auch gar nicht gewollt 12).

9) Saladin, in ZSR 94 II 336.

10) Saladin, in ZSR 94 II 334.

11) Botschaft des Bundesrates zum Verwaltungsverfahren vom 24.9.1965, BBl 1965 II, S. 1353.

12) Saladin, Verwaltungsverfahren, 13.222; Fleiner-Gerster, S. 208.

III. Der auf Art. 4 BV gestützte Revisionsanspruch

1. Die aussergesetzliche Revision des WStB

Der Wehrsteuerbeschluss sieht weder ein Wiedererwägungs- noch ein Revisionsverfahren vor. Nach der heutigen Bundesgerichtspraxis hat jedoch die Veranlagungsbehörde unter gewissen Voraussetzungen (Revisionsgründe) auf ein Revisionsbegehren des Steuerpflichtigen einzutreten 13). Danach ist die Revision solcher Entscheide trotz Fehlens einer entsprechenden Vorschrift im Gesetz zuzulassen, wenn die Veranlagung unter Verletzung wesentlicher prozessualer Grundsätze zustandegekommen ist, wenn im Entscheid Tatsachen unberücksichtigt geblieben sind, die aus amtlichen Akten hätten entnommen werden müssen oder wenn der Pflichtige Tatsachen oder Beweismittel vorbringt, deren Geltendmachung ihm im früheren Verfahren nicht möglich war 14). Dabei lässt sich nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts dieser Anspruch auf Revision letztlich aus Art. 4 BV ableiten 15). Er besteht deshalb grundsätzlich auch ohne ausdrückliche gesetzliche Grundlage 16).

Indes braucht sich das wehrsteuerliche Institut der Revision trotz fehlender gesetzlicher Regelung nicht bloss "letztlich" auf das allgemeine, in Art. 4 BV enthaltene Willkürverbot "abzustützen". Nach Auffassung des Bundesgerichts besteht nämlich hiefür mindestens eine mittelbare gesetzliche Grundlage in den Art. 136 ff. OG. So hat es in konstanter Rechtsprechung festgehalten, dass "in den bundesrechtlichen Abgabesachen, die in den Bereich seiner Zuständigkeit als Verwaltungsgericht fallen, die Revision, welche in bezug auf seine eigenen Urteile kraft Gesetzes (Art. 136 ff. OG) zulässig ist, trotz Fehlens entsprechender gesetzlicher Vor-

13) Masshardt, S. 411, 426; Känzig, N 7 zu Art. 126.

14) 78 I 201, 74 I 406, 71 I 106.

15) 78 I 206.

16) Höhn, Steuerrecht, S. 403; StR 34,195.

schriften unter bestimmten Voraussetzungen auch hinsichtlich der rechtskräftigen Entscheide unterer Instanzen statthaft" sei 17). Gestützt darauf wird dem Steuerpflichtigen heute das Recht eingeräumt, die Revision rechtskräftiger Veranlagungs-, Einsprache- und Bussenverfügungen sowie für alle Entscheide der kantonalen Rekurskommissionen im Rahmen der von der bundesgerichtlichen Rechtsprechung anerkannten Revisionsgründe zu verlangen 18). Die Revision der Urteile des Bundesgerichtes dagegen richtet sich ausschliessliche nach den Art. 136 ff. OG 19).

2) Die aussergesetzliche Revision im kantonalen Steuerrecht

Gegenüber kantonalen Steuerentscheiden steht dem Bundesgericht nicht dieselbe freie Ueberprüfungsbefugnis zu, wie bei den eidgenössischen Steuern. Es kann eine kantonale Behörde zur Zulassung der Revision und zur daraus folgenden Steuerrück-erstattung nicht schon dann verpflichtet, wenn Grundsätze der Billigkeit oder Zweckmässigkeit dafür sprechen würden, oder wenn dem Pflichtigen bei seiner Erklärung ein Irrtum über tatsächliche oder rechtliche Verhältnisse unterlaufen ist, der bei der ihm zumutbaren Sorgfalt hätte vermieden werden können. Das Bundesgericht kann einen Entscheid, der die Revision ablehnt, nur aufheben, wenn er willkürlich ist 20).

Die Kantone sind m.a.W. nur dann zur Revision verpflichtet, wenn in der Zurückweisung des Gesuches um Revision eine Rechtsverweigerung, d.h. eine Verletzung des Art. 4 BV liegt 21). Das war nach früherer Praxis eigentlich nur dann der Fall, "wenn den Steuerpflichtigen nicht nur kein Verschulden daran trifft, dass er den Mangel nicht früher geltend machte, sondern dies ausserdem darauf zurückzuführen ist, dass die Steuerbehörde ihn über Inhalt oder Anwendung der gesetzlichen Vorschriften in

17) Känzig, N 7 zu Art. 126; StR 34, 195.

18) Känzig, N 8 zu Art. 126; Masshardt, S. 426.

19) Känzig, N 8 zu Art. 126; Masshardt, S. 435

20) 75 I 311.

21) Imboden/Rhinow, Nr. 43 B III; Känzig N 7 zu Art. 126; Caviezel, S. 44.

einen Irrtum versetzt oder ihm über massgebliche Umstände eine unrichtige Auskunft erteilt hat" 22), und "wenn seit dem Erlass der Verfügung kein allzu grosser Zeitraum verflossen ist" 23). Diese enge Auffassung wird in der neueren Bundesgerichtspraxis dahingehend gelockert, dass grundsätzlich eine Pflicht zur Wiedererwägung einer Verfügung auf Antrag des Betroffenen besteht, "wenn eine gegenüber dem Tatbestand des ersten Entscheides wesentliche veränderte Sachlage vorliegt oder der Gesuchsteller für die Beurteilung der Verhältnisse erhebliche Tatsachen oder Beweismittel anruft, die früher nicht bekannt waren oder die er in jenem Verfahren nicht geltend machte, weil er dazu nicht in der Lage war oder dafür keine Veranlassung bestand. (...) Ein darüber hinausgehendes Recht auf Neuüberprüfung besteht jedenfalls nur da, wo eine entsprechende kantonale Vorschrift oder Verwaltungsübung dies vorsieht" 24). Wo also diese Voraussetzungen erfüllt sind, hat der Betroffene einen Anspruch darauf, dass die Behörde auf das ins Recht gelegte Begehren eintritt, sich materiell mit der Sache befasst, ihn anhört und ihm Bescheid gibt 25). In diesen Fällen stehen dem Gesuchsteller die Rechte eines Rechtsmittelklägers zu 26). Zu beachten ist jedoch, dass diese Auffassung den Rahmen der hier zu behandelnden Revision sprengt. Liegt nämlich eine im Vergleich zum Tatbestand, wie er zur Zeit der Fällung des Entscheides vorgelegen hat, wesentlich veränderte Sachlage vor, kann regelmässig nicht Revision 27), sondern nur Anpassung an veränderte Verhältnisse (Widerruf einer ursprünglich fehlerfreien Verfügung aufgrund nachträglich eingetretener Veränderungen) beantragt werden 28). Unmittelbar gestützt auf Art. 4 BV besteht ein Revisionsanspruch im allgemeinen nur dann, wenn der Gesuchsteller sich auf neue erhebliche Tatsachen oder Beweismittel berufen kann, die zum Zeitpunkt

22) Imboden/Rhinow, Nr. 43 B Id; 76 I 7, 75 I 311.

23) Imboden/Rhinow, Nr. 43 B III.

24) Imboden/Rhinow, Nr. 43 B III; Caviezel, S. 44.

25) Imboden/Rhinow, Nr. 43 B III, 41 B VIII, ZBl 75, 224.

26) siehe oben, § 4 III 1.

27) Die Revision hat zum Ziel, dass ordnungsgemässe Zustandekommen einer Verfügung zu gewährleisten. Bei einer Neuüberprüfung im Rahmen eines Revisionsverfahrens können daher lediglich diejenigen Tatsachen Berücksichtigung finden, die schon vor Erlass der Verfügung bestanden haben, jedoch nicht rechtzeitig geltend gemacht werden konnten.

28) siehe oben, § 3 V 1.

der Erstentscheidung bereits bestanden haben, und deren Nichtberücksichtigung auf eine Rechtsverweigerung hinausläuft 29).

Dahingehend kann auch die heutige Praxis des Bundesgerichtes zusammengefasst werden. Ein Revisionsanspruch besteht zumindest dann, und die verfügende Instanz ist zur Neuüberprüfung auf Antrag des Adressaten dann verpflichtet, wenn die Ablehnung der Revision einer Verletzung von Art. 4 BV gleichkäme, also willkürlich wäre. Das in Art. 4 BV enthaltene Willkürverbot und das damit verbundene Gebot rechtsgleicher Behandlung spielt in der Praxis als rechtliche Maxime für die positive inhaltliche Gestaltung der Verwaltungstätigkeit eine sehr grosse Rolle 30). Nach Ansicht des Bundesgerichts hält eine Entscheidung vor Art. 4 BV nicht stand bzw. erscheint als willkürlich, wenn sie "eine Norm oder einen klaren und unumstrittenen Rechtsgrundsatz offensichtlich schwer verletzen würde, sich mit sachlichen Gründen schlechthin nicht vertreten liesse oder in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderliefe 31), so beispielsweise auch, wenn der Entscheid an einem echten Widerspruch krankt oder auf offenkundig aktenwidrigen tatsächlichen Feststellungen beruht" 32). Willkürlich ist die Verweigerung der Revision namentlich dann, wenn sie trotz Fehlens ausdrücklicher Vorschriften von der Praxis zwar grundsätzlich anerkannt ist, jedoch bei gleichen oder zumindest sehr ähnlichen Voraussetzungen bald gewährt, bald verweigert wird. Bei ähnlichen Tatbeständen darf die Verwaltung nur insoweit ungleich entscheiden, als wesentliche tatsächliche Verschiedenheiten es erfordern 33). Was wesentlich ist, wird sich dabei anhand jedes Einzelfalles zu entscheiden haben 34). Mit sachlichen Gründen liesse sich eine Ablehnung nicht vertreten, wenn der

29) Imboden/Rhinow, Nr. 43 B III; von Werra, N 11 zu Art. 33; Caviezel, S. 45.

30) Giacometti, S. 286.

31) Imboden/Rhinow, Nr. 73 B I; Schwarzenbach, S. 87; Masshardt, S. 411; ASA 45,62.

32) 93 I 7.

33) Imboden/Rhinow, Nr. 73 B Id; Graf, S. 45.

34) Caviezel, S. 42.

Schaden durch den Adressaten zu tragen wäre, der diesem aus einem - allenfalls sogar schuldhaften - Verhalten der Behörde erwachsen müsste. Die Revision ist deshalb dann zulässig, wenn "der dem Entscheid anhaftende Mangel ohne Schuld des Pflichtigen nicht früher gerügt wurde und letzteres ausserdem darauf zurückzuführen ist, dass die Behörde den Pflichtigen über Inhalt oder Anwendung der gesetzlichen Vorschriften in einen Irrtum versetzt oder ihm über massgebliche Umstände eine unrichtige Auskunft erteilt hat" 35). Willkür im Sinne der materiellen Rechtsverweigerung liegt immer dann vor, wenn ein Verwaltungsakt nicht nur bloss unrichtig, sondern darüber hinaus schlechthin unhaltbar, von vornherein haltlos ist 36). Der Begriff der Willkür ist indessen nicht nur qualifizierten materiellen Rechtsverweigerungen vorbehalten, sondern kann auch die formelle Rechtsverweigerung umfassen 37). So liegt eine formelle Rechtsverweigerung u.a. dann vor, wenn der Betroffene vor dem Entscheid mit seinen Anträgen, deren Begründungen und Beweisofferten usw. durch die Verwaltung nicht angehört und seine Stellungnahme beim Entscheid in wesentlichen Gesichtspunkten nicht berücksichtigt werden (Verweigerung des rechtlichen Gehörs), wenn ihm das Recht auf Einsichtnahme in die massgeblichen Akten verweigert wird, die Behörde unrichtig besetzt ist oder wenn die Verwaltung ein formelles Gesuch, zu deren Erledigung sie zuständig ist, nicht behandelt, sei es durch ausdrückliche oder durch stillschweigende Ablehnung 38). Das Bundesgericht anerkennt denn auch einen Anspruch auf Revision grundsätzlich dann, wenn die Verfügung unter Verletzung wesentlicher prozessualer Vorschriften zustandegekommen ist oder wenn Tatsachen oder bestimmte Begehren unberücksichtigt geblieben sind, die amtli-

35) Imboden/Rhinow, Nr. 43 B Id; Reimann/Zuppinger/Schärfer, N 11 zu § 108; 78 I 206 f.; 98 Ia 572 f..

36) Imboden/Rhinow, Nr. 74 B II; Schwarzenbach, S. 87; 102 Ib 233 f., 98 Ib 58.

37) Schwarzenbach, S. 85; Imboden/Rhinow, Nr. 80 B I; Caviezel, S. 42.

38) Schwarzenbach, S. 85 f.; Imboden/Rhinow, Nr. 80 B I; 102 Ib 237 f..

chen Akten hätten entnommen werden können 39). Gleiches gilt für den Revisionsgrund der strafbaren Handlung. Dieser Revisionstatbestand ist immer dann erfüllt, wenn eine strafbare Handlung auf den Ausgang der Veranlagung einen störenden Einfluss gehabt hat 40).

Bei formellen Rechtsverweigerungen im Sinne schwerwiegender Verfahrensmängel, wie beispielsweise bei einer unrichtig besetzten Behörde, ist vielfach auf Nichtigkeit des Entscheides zu schliessen 41). Lehre und Rechtsprechung nehmen jedoch übereinstimmend Nichtigkeit, d.h. absolute Unwirksamkeit, nur ausnahmsweise an. Als nichtig wird eine Veranlagung nur dann erklärt, wenn der ihr anhaftende Mangel besonders schwerwiegend und offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und zudem die Rechtssicherheit des Betroffenen dadurch nicht ernsthaft gefährdet ist 42). In den übrigen Fällen ist gegenüber einer rechtskräftigen Veranlagung die Revision zu versuchen.

Obwohl die Revisionsgründe überwiegend 43) an verfahrensrechtliche Mängel anknüpfen 44), ist der unmittelbar auf Art. 4 BV gestützte Revisionsanspruch nicht formeller Natur. Zur Stellung eines Gesuches um Revision befugt ist nämlich nur, wer an der angefochtenen Veranlagung einen aktuellen und praktischen Nutzen hat. Revisionsbefugt ist mithin nur, wer objektiv zuviel versteuert hat 45). Fehlt die Beschwer, d.h. das prozessuale Rechtsschutzinteresse, dessen Substantiierung dem Gesuchsteller obliegt, kann wegen fehlender Prozessvoraussetzung auf das Gesuch nicht eingetreten werden 46).

39) 98 Ia 572.

40) Caviezel, S. 45.

41) Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 15 zu § 108.

42) Imboden/Rhinow, Nr. 40 B Vb; 98 Ia 571.

43) siehe oben, § 5 II 2.

44) Gygi, in ZSR 78 I 403.

45) Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 7 zu § 108.

46) Gygi, S. 61, 113 f.; von Werra, VwV, N 5 zu Art. 34; Gygi/Stucki, N 3 zu Art. 75; Kölz, VRG, N 10, 67 zu § 61; Caviezel, S. 45; 104 Ib 249, 100 Ib 327; unten, § 9 II 3.

IV. Die Revision erstinstanzlicher Verfügungen im Sinne von
Art. 5 Abs. 1 VwVG

Nach bundesgerichtlicher Feststellung hat jeder, der ein "schutzwürdiges Interesse" nachweist, Anspruch auf Erlass einer Verfügung, gleichgültig, ob er eine Feststellungs- oder eine andere Verfügung verlangt 47). Gegenstand eines Begehrens nach Art. 25 Abs. 1 VwVG kann auch die Abänderung oder der Widerruf einer (erstinstanzlichen) Verfügung sein. Die Behörde hat also auf ein derartiges Wiedererwägungsgesuch einzutreten, sofern der Gesuchsteller ein schutzwürdiges Interesse nachweist, d.h. sofern er besondere, qualifizierte Gründe für einen Widerruf der angefochtenen Verfügung auführt. Er muss dartun, dass der beanstandete Verwaltungsakt in schwerwiegender Weise, in besonders hohem Masse unrichtig (rechtswidrig oder unangemessen) ist. Diese besonderen Gründe lassen sich insbesondere, aber nicht unbedingt abschliessend, nach dem Muster der Revisionsbestimmungen im OG (Art. 236 ff.) und im VwVG (Art. 66 ff) umreissen. Würde das "schutzwürdige Interesse" nicht eingegrenzt, so könnte das Postulat der Rechtssicherheit, welches unter anderem Endgültigkeit einer einmal getroffenen Entscheidung verlangt, in bedenklicher Weise verletzt werden 48). Die Ausgangslage im Falle der Erhebung einer Revision gegenüber einer erstinstanzlichen Verfügung ist nämlich grundsätzlich dieselbe oder zumindest sehr ähnlich wie bei der Revision eines Beschwerdeentscheides. Beide Verwaltungsakte können an denselben Mängeln leiden; bei beiden hat die Revision die Behebung dieser Mängel zum Ziel, um so das ordnungsgemässe Zustandekommen der Verfügung bzw. der Entscheidung zu gewährleisten. Zudem gebietet das Willkürverbot des Art. 4 BV und der darin enthaltene Gleichheitssatz, Gleich-

47) Saladin, in ZSR 94 II 334.

48) Saladin, Verwaltungsverfahren, 13.222; derselbe, in ZSR 94 II 335.

ches nach Massgabe seiner Gleichheit gleich, Ungleiches aber nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich zu behandeln. Gesetzgeber und Verwaltung sind daher gehalten, bei gleichen oder zumindest ähnlichen Voraussetzungen nicht ohne Grund wesentlich anders zu entscheiden 49). Ein vernünftiger Grund, der eine rechtliche Unterscheidung erfordern würde, ist indessen aus den tatsächlich Revisionsstatbeständen auch nicht ersichtlich. In die gleiche Richtung weist auch das Erfordernis eines gut ausgebauten Rechtsschutzsystems. Der notwendige Rechtsschutz ist nicht vollumfänglich gewährleistet und könnte nicht befriedigen, wenn nur gegenüber Beschwerdeentscheiden eine Revision zugelassen und zugleich erstinstanzliche Verfügungen fast jeglicher Aenderung entzogen würden. Bei beiden Arten von Verwaltungsakten besteht demnach bei Vorliegen von Revisionsgründen das gleiche rechtsstaatliche Interesse an einem Zurückkommen auf eine formell-rechtskräftige Verfügung bzw. Entscheidung, so dass die Revision gegenüber erstinstanzlichen Verfügungen zumindest aus denselben Gründen, wie sie für die Revision von Beschwerdeentscheiden vorgesehen sind, zuzulassen ist 50).

Es stellt sich in diesem Zusammenhang noch die Frage, ob der Anspruch auf Wiedererwägung erstinstanzlicher Verfügungen nicht noch aus weiteren Gründen anzuerkennen sei, nämlich wegen schwerwiegender materieller Unrichtigkeit, v.a. wegen klaren Verstosses gegen (materielle) Verfassungsprinzipien 51). Diese Frage ist - immer unter dem Vorbehalt, dass es dem Petenten nicht möglich oder zumutbar war, den Fehler im ordentlichen Beschwerdeverfahren zu rügen 52) - zu bejahen. Dies, weil ein Beschwerdeentscheid bereits eine umfassende justizmässige Ueberprüfung erfahren hat und demgemäss weniger Fehler aufweisen sollte. Die Behörde ist daher gehalten auch beim Vorliegen weiterer, d.h. auch beim Vorliegen besonders gra-

49) Imboden/Rhinow, Nr. 73 B Id; 98 I 4, 93 I 112.

50) Saladin, Verwaltungsverfahren, 13.222.

51) Saladin, Verwaltungsverfahren, 13.222, 16.226.

52) 103 Ib 89 f..

vierender inhaltlicher Fehler 53) auf ein Gesuch um Revision einer erstinstanzlichen Verfügung einzutreten, währenddem gegenüber Beschwerdeentscheiden und erstinstanzlichen Verfügungen, die infolge Beschwerderückzuges in Rechtskraft erwachsen sind 54) eine Revision nur aus den in Art. 66 VwVG abschliessend aufgezählten Gründen 55) verlangt werden kann.

53) Saladin, in ZSR 94 II 335.

54) 103 Ib 366.

55) VPB 40.53, 35.17.

§ 7 Die Rückforderung nicht geschuldeter öffentlich-rechtlicher Leistungen

I. Allgemeines

Ziel, welches der Adressat mit einem Gesuch um Revision verfolgt, ist der Erlass einer neuen, für ihn günstigeren Verfügung bzw. Entscheidung, die dem Gesetz entspricht. Angestrebt wird m.a.W. die Wiederherstellung des objektiv rechtmässigen Zustandes mit den dadurch bewirkten Rechtsfolgen. Ist eine öffentlich-rechtliche Leistung 1) (noch) nicht erbracht worden, so zielt das Gesuch auf eine Aufhebung oder eine Verminderung der ihm durch die Verfügung auferlegten öffentlich-rechtlichen Pflicht ab (öffentliche Abgaben oder Naturallasten). Ist eine erbrachte, jedoch nicht geschuldete Leistung Gegenstand der Auseinandersetzung, so wird eine ganze oder doch teilweise Rückerstattung des zuviel geleisteten Betrages bzw. die Herstellung des objektiv rechtssatzmässigen Zustandes auf andere Weise verlangt.

Wichtigste und häufigste materielle Folge einer erfolgreichen Revision ist die Rückforderung nicht geschuldeter öffentlich-rechtlicher Geldleistungen. Dieses Rechtsinstitut hat seinen hauptsächlichen Anwendungsbereich im Abgabe- und Sozialversicherungsrecht. Neben diesem Rechtsgrund kann sich ein Rückforderungsanspruch auch auf eine *condictio indebiti* stützen. Auf dieses Rechtsinstitut sei der Vollständigkeit halber kurz und nur summarisch einzugehen.

II. Die *condictio indebiti* im öffentlichen Recht

1. Rechtsgrundlagen

Dem Grundsatz einer rechtssatzmässigen Verwaltung entspricht es, dass dem Gemeinwesen nur das zukommen soll, was ihm von

-
- 1) Unter einer öffentlich-rechtlichen Leistung ist grundsätzlich jedes Tun, Dulden oder Unterlassen des Adressaten zugunsten des Gemeinwesens, welches durch eine Verfügung autoritativ festgesetzt wurde und gestützt darauf auch erzwungen werden kann, anzusehen.

Gesetzes wegen zusteht. Dies verlangt schon der Grundsatz der Rechtsgleichheit (Art. 4 BV) wie auch die Eigentums-garantie (Art. 22 ter BV). Die Belastung des Bürgers mit einer nicht gesetzeskonformen öffentlich-rechtlichen Leistungspflicht beinhaltet eine rechtsungleiche Behandlung des Adressaten gegenüber andern Bürgern sowie eine unzu-lässige Beschränkung der Eigentumsfreiheit. Dem in dieser Weise ungleich behandelten Adressaten muss daher, wenn das Gemeinwesen gestützt auf einen Verwaltungsakt mehr oder an-deres verlangt oder erzwingt, als ihm nach dem objektiven Recht zusteht, ein Anspruch auf Rückforderung zugestanden werden 2).

Die Praxis anerkennt, dass "Zuwendungen, die aus einem nicht verwirklichten oder nachträglich weggefallenen Grund erfolgen, zurückzuerstatten sind. Dieser Grundsatz, der für das Privatrecht in Art. 62 Abs. 2 OR ausgesprochen ist, ist (....) auch im Bereich des öffentlichen Rechts anwendbar, selbst wenn er in der einschlägigen Gesetzgebung nicht aus-drücklich festgelegt ist" 3). Diese These, wonach derjenige, der eine Nichtschuld bezahlt hat, diese vom bereicherten Zahlungsempfänger zurückfordern kann, gilt als allgemeines ungeschriebenes Rechtsprinzip des schweizerischen Ver-waltungsrechts 4). Hat indessen das positive Recht die Frage der Rückerstattung geordnet, so sind allein diese geschrie-benen Vorschriften rechtens 5); sie haben im Zweifel als ab-schliessende und vollständige Ordnung zu gelten 6). Nicht zur Rückerstattung im technischen Sinn ist die im Verrechnungs-

-
- 2) Eine solche Möglichkeit gilt heute grundsätzlich als aner-kannt. Vgl. Imboden/Rhinow, Nr. 2 B V f.; Spoendlin, SJZ 43,20; Graf, S. 12; Giacometti, S. 295.
- 3) Imboden/Rhinow, Nr. 32 BI, Ruck, Bd. I, S. 157; Giacometti, S. 295, S. 124 N 65; a.M. Blumenstein, System, S. 295 f..
- 4) Imboden/Rhinow, Nr. 2 B V f.; Giacometti, S. 287; 93 II 348.
- 5) Diese Ordnung ist im Verhältnis zum privatrechtlichen Grund-satz als lex specialis anzusehen, was grundsätzlich bedeutet, dass allfällige Gesetzeslücken primär im Rahmen dieser Regelung gefüllt werden müssen und erst in letzter Linie auf die analoge Regelung im Privatrecht gegriffen werden darf. Vgl. Imboden/Rhinow, Nr. 2 A II.
- 6) Imboden/Rhinow, Nr. 32 B I.

steuergesetz vorgesehene Rückerstattung der erhobenen Verrechnungssteuer zu zählen. In diesem Falle handelt es sich nicht um die Rückforderung einer vom Rückforderungsberechtigten selbst bezahlten Steuer, sondern um einen Ausgleich eines ihm vom Steuerpflichtigen in Anrechnung gebrachten Steuerbetrages 7).

2. Die Rechtsnatur des Rückerstattungsanspruches

Das private Recht hat die Regel, wonach Zuwendungen, die ohne Rechtsgrund erbracht wurden, zurückzuerstatten sind zuerst und ausschliesslich ausgebildet und verwendet. Daraus darf jedoch nicht ohne weiteres auf eine ihr innewohnende privatrechtliche Natur geschlossen werden. Heute herrscht denn auch in Lehre und Praxis Einigkeit darüber, dass der Rückerstattungsanspruch, wie die verwaltungsrechtliche Forderung selbst, nur als dem öffentlichen Recht zugehörig angesehen werden kann. Sobald nämlich die nicht geschuldete Leistung als vermeintliche Erfüllung einer öffentlichrechtlichen Schuld angesprochen werden muss, kann von einem privatrechtlichen Rückerstattungsanspruch nicht mehr die Rede sein 8). Zur Beurteilung solcher Ansprüche sind denn auch die verwaltungs- oder verwaltungsgerichtlichen Behörden und nicht die Zivilrichter zuständig.

II. Die Rückforderung nicht geschuldeter Steuern

1. Allgemeines

Das öffentliche Gemeinwesen soll die Steuer nur beanspruchen, wenn und soweit dies im Gesetz vorgesehen ist. Deshalb muss die Rückerstattung von Steuern vorgesehen werden, die bezahlt, aber nach Gesetz nicht geschuldet sind 9). Nach Art. 126 WStB kann deshalb der Steuerpflichtige von ihm bezahlte Steuerbe-

7) Blumenstein, System, S. 296.

8) Spoendlin, SJZ 43, 19; Blunschy, S. 54; Imboden/Rhinow, Nr. 2 B V; Graf, S. 9 f..

9) Känzig, N 1 zu Art. 126; Reimann/Zuppinger/Schärner, N 1 zu § 108; Höhn, Steuerrecht, S. 402.

beträge zurückfordern, wenn

- irrtümlich eine nicht geschuldete Steuer entrichtet worden ist,
- die Steuer infolge betreibungsrechtlichen Zwangs entrichtet worden ist, mithin die Voraussetzungen des Art. 86 SchKG erfüllt sind,
- eine Zwischenveranlagung vorgenommen oder
- die Steuer nach Wegfall der Steuerpflicht neu festgesetzt worden ist.

In allen übrigen Fällen ist - vorbehältlich der Revision - wehrsteuerrechtlich eine Rückforderung bezahlter Steuern grundsätzlich ausgeschlossen 10).

Auch verschiedene kantonale Steuergesetze sehen die Möglichkeit der Steuerrückerstattung in der einen oder andern Form vor 11). Eine ausdrückliche Vorschrift, welche die Rückzahlung nicht geschuldeter Steuern, die nicht durch eine rechtskräftige Veranlagung gedeckt sind, vorsieht, ist indessen nicht notwendig. Die Rückforderung ergibt sich im Sinne einer Reflexwirkung aus dem Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Steuer. Eine Steuerbehörde, welche die Rückzahlung verweigert, handelt demgemäss gesetzwidrig, weil eine gesetzliche Grundlage für die Zurückbehaltung des nicht geschuldeten Steuerbetrages fehlt 12).

2. Die Rückforderung irrtümlich oder infolge betreibungsrechtlichen Zwanges bezahlter, nicht geschuldeter Steuern

Voraussetzung dieser Steuerforderung ist in erster Linie, dass der Pflichtige eine ganz oder teilweise nicht geschuldete Steuer bezahlt hat 13). Zur Durchsetzung eines Rückerstattungsanspruches ist demnach der Nachweis erforderlich, dass der

10) Känzig, N 1 zu Art. 126; Masshardt, S. 457 f..

11) Höhn, Steuerrecht, S. 402; Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 3 zu § 108; Haesler, in ZBl 62, 147.

12) Höhn, Steuerrecht, S. 402.

13) Känzig, N 2 zu Art. 126.

Pflichtige eine "Nichtschuld" bezahlt hat.

Das Rückforderungsverfahren dient zur Berichtigung von Irrtümern beim Steuerbezug. Es darf - wie das Revisionsverfahren - nicht der Ueberprüfung und nachträglichen Berichtigung angeblich fehlerhafter Veranlagungen und Entscheide der Steuerbehörden dienen 14). Es darf m.a.W. dem säumigen oder nachlässigen Steuerpflichtigen nicht auf diesem Umweg eine zweite ordentliche Rekursmöglichkeit verschafft werden. Was also in Erfüllung einer Veranlagung vorbehaltlos geleistet wurde, ist grundsätzlich auch dann nicht ohne Rechtsgrund aufgewendet, wenn die Veranlagung gesetzwidrig sein sollte 15). Die Fehlerhaftigkeit einer rechtskräftigen Steuerverfügung ändert grundsätzlich nichts daran, dass die Steuer geschuldet ist; dies hat das Bundesgericht in ständiger Rechtsprechung festgestellt. Die Rückerstattung der bezahlten Steuer kann deshalb nur in Frage kommen, wenn und insoweit die Veranlagung, aufgrund welcher sie bezahlt worden ist, in zulässiger Weise geändert worden ist 16). Somit gilt jede rechtskräftig gewordene Steuer als geschuldet und - vorbehaltlich der Revision - als nicht rückforderbar 17). Demgegenüber gilt als nicht geschuldet (und somit ohne weiteres rückforderbar) diejenige Steuer, die nicht durch eine rechtskräftige Veranlagung gedeckt ist ("Nichtschuld"). Die Rückforderung bezahlter Steuern ist also nur in einem sehr beschränkten Umfange möglich. Sie kann lediglich geltend gemacht werden, wenn der Leistende nach Massgabe des geltenden Steuerrechts gar nicht Steuersubjekt sein kann, oder wenn etwas bezahlt worden ist, das aufgrund der rechtskräftig gewordenen Steuerfestsetzung nicht geschuldet gewesen ist, also ein Irrtum im Steuerbezug vorliegt 18). Das ist namentlich der Fall bei Bezahlung von Steuern, die behördlich nicht verlangt worden sind; dann aber auch bei Mehrleistung

14) Masshardt, S. 457; Imboden/Rhinow, Nr. 32 B II, Blunschy, S. 70 ff..

15) Imboden/Rhinow, Nr. 32 B II.

16) Pra 69 Nr. 31; 98 Ia 571.

17) Känzig, N 2 zu Art. 126; Masshardt, S. 457; Bosshardt, S. 301; Höhn, Steuerrecht, S. 402; Blumenstein, System S. 297.

18) Känzig, N 2 zu Art. 126; Bosshardt, S. 301; Höhn Steuerrecht, S. 402.

über den in der rechtskräftigen Veranlagung genannten Betrag hinaus, bei Vorauszahlung vor Eintritt der Rechtskraft, oder bei Steuerbeträgen, die trotz Einlegung eines Rechtsmittels bezahlt werden mussten, und die gemäss dem Rechtsmittelentscheid nicht geschuldet sind 19).

In diesen Fällen erübrigt sich ein Revisionsverfahren. Der nicht geschuldete Steuerbetrag ist von Amtes wegen oder auf Begehren hin ohne weiteres zurückzuerstatten 20). Anders ist die Sachlage dann, wenn die Steuerzahlung durch eine rechtskräftige Veranlagung gedeckt und somit geschuldet ist. Grundsätzlich entsteht in diesen Fällen der Rückerstattungsanspruch in dem Zeitpunkt, in welchem die für den Adressaten nachteilige Verfügung erlassen wird. Der sich darauf ergebende Rückerstattungsanspruch lebt indessen erst dann auf, wenn die nachteilige Veranlagung in zulässiger Weise geändert worden ist. In diesem Sinne entsteht der Anspruch ex tunc 21).

Die Tatsache, dass die bezahlte Steuer nicht geschuldet war (objektive Voraussetzung), genügt für sich allein noch nicht, ein Rückforderungsrecht ex tunc zu begründen. Die Steuerzahlung muss vielmehr freiwillig und irrtümlich oder infolge staatlichen Zwanges (subjektive Voraussetzung) erfolgt sein 22).

Eine nicht geschuldete Steuer kann nur dann zurückgefordert werden, wenn sich der Steuerpflichtige über die Zahlungspflicht in einem Irrtum (Zahlungsirrtum) befunden hat 23). Die Korrektur eines Verfügungsirrtums, d.h. eines Fehlers im Inhalt der Verfügung, welcher namentlich durch einen Irrtum des Pflichtigen während des Einschätzungsverfahrens oder die irrtümliche Unterlassung der Rechtsmitteleinlegung hervorgerufen wurde, kann im Rückforderungsverfahren nicht erfolgen. Das Rückforderungsverfahren darf, wie erwähnt,

19) Höhn, Steuerrecht, S. 403.

20) Reimann/Zuppinger/Schärerer, N 33 zu § 108; Masshardt, S. 459; Höhn, Steuerrecht, S. 402.

21) Reimann/Zuppinger/Schärerer, N 34 zu § 108; Graf, S. 11.

22) Masshardt, S. 457; Känzig, N 1, 2 zu Art. 126; Blumenstein, System, S. 298; Imboden/Rhinow, Nr. 32 B III; Blunschy, S. 98.

23) Känzig, N 3 zu Art. 126; Blumenstein, System, S. 298.

lediglich zur Berichtigung von Irrtümern beim Steuerbezug dienen. Die gegenteilige Auffassung würde darauf hinauslaufen, die Rechtskraft der Steuerveranlagung zu beseitigen 24). Auf eine rechtskräftige Veranlagung kann aber nur zurückgekommen werden, wenn die Voraussetzungen einer Revision erfüllt sind 25).

Ob nur der entschuld bare Irrtum zu einer Rückforderung berechtigt, wird vielfach in den Gesetzen geregelt. Fehlt hingegen eine entsprechende Regelung, so muss bei der Beantwortung dieser Frage in Betracht gezogen werden, dass durch die Rückforderung dem Belangten, d.h. dem Gemeinwesen und damit der Allgemeinheit neben der herauszugebenden Bereicherung zusätzlich Umtriebe und Kosten erwachsen. Solche Aufwendungen von der Allgemeinheit tragen zu lassen ist nur dann gerechtfertigt, wenn es gilt, dem privaten Kläger einen unverschuldeten Nachteil auszugleichen 26). Das Interesse an der Gerechtigkeit im Einzelfall muss m.a.W. gegenüber dem öffentlichen Interesse an einer ökonomischen und rationellen Verwaltung deutlich überwiegen. Das Mass der Entschuldbarkeit findet sich daher im konkreten Einzelfall. Angesichts der Tatsache, dass der Private leicht einem Irrtum zum Opfer fällt und dass sein Vertrauen in eine gerechte Verwaltung bestärkt werden sollte, darf m.E. an die Entschuldbarkeit kein allzu strenger Masstab angelegt werden 27). Unbekümmert aus welchem Grund der Pflichtige eine Nichtschuld bezahlt hat, hat eine Rückerstattung jedenfalls dann zu erfolgen, wenn das Gesetz die Rückerstattungspflicht begründet, ohne diese ausdrücklich an subjektive Voraussetzungen zu knüpfen 28).

Der Nachweis des Irrtums über die Zahlungsverpflichtung fällt dann weg, wenn die Steuer mit staatlichen Druckmitteln (Zwangsvollstreckung) durchgesetzt worden ist. Gemäss Art. 86 SchKG kann derjenige, der einen Rechtsvorschlag unterlassen

24) Känzig, N 2 zu Art. 126; Masshardt, S. 457.

25) 98 Ia 571.

26) Blunschy, S. 101.

27) Ein Irrtum muss jedenfalls dann als entschuldbar gelten, wenn die verfügende Behörde selber durch ihr Verhalten dem Adressaten gegenüber den Irrtum hervorgerufen hat, oder wenn der Adressat in guten Treuen annehmen durfte, dass die Verfügung auf einer richtigen Anwendung des Gesetzes beruhe. Vgl. Blunschy, S. 101.

28) Imboden/Rhinow, Nr. 32 B III.

hat oder dessen Rechtsvorschlag durch Rechtsöffnung beseitigt worden ist, und der infolgedessen eine Nichtschuld bezahlt hat, den von ihm entrichteten Betrag auf dem ordentlichen Prozessweg zurückfordern. In Abweichung von Art. 63 OR ist das betreibungsrechtliche Rückforderungsrecht von keiner andern Voraussetzung abhängig als vom Nachweis der Nichtschuld 29).

Neben diesen, auf einem Irrtum über die Zahlungsverpflichtung beruhenden Rückforderungsanspruch besteht ferner ein solcher Anspruch, wenn in den Fällen der Zwischenveranlagung (nachfolgend 3.) und der Beendigung der Steuerpflicht im Laufe der Veranlagungsperiode (nachfolgend 4.) festgestellt wird, dass der Steuerpflichtige zuviel bezahlt hat. Da die Rechtskraft der ursprünglichen Veranlagung in beiden Fällen nicht berührt wird, ist der Steuerpflichtige bei der Rückforderung nicht auf ein förmliches Revisionsverfahren angewiesen.

3. Die Steuerrückerstattung bei Zwischenveranlagung

Haben sich die Vermögens- und Einkommensverhältnisse wegen eines sog. Zwischenveranlagungsgrundes dauernd verändert, so ist für den Rest der Veranlagungsperiode für die von der Veränderung betroffenen Vermögens- und Einkommensbestandteile eine neue Veranlagung zu treffen (§ 61 ZH StG, Art. 96 WStB) 30). Ergibt diese Zwischenveranlagung für die restliche Dauer der Veranlagungsperiode eine kleinere Steuer als die ursprüngliche Einschätzungsverfügung, so ist im Umfang der dauernden Veränderungen der massgebenden Vermögens- und Einkommensbestandteile eine Nichtschuld bezahlt worden. Der zuviel entrichtete Betrag ist daher, weil keine materielle Aenderung der ursprünglichen Veranlagung erfolgt ist, ohne weiteres zurückzuerstatten 31).

29) Känzig, N 4 zu Art. 126; Masshardt, S. 457; Blunschy, S. 102; Graf, S. 15.

30) Känzig, N 5 zu Art. 126; Masshardt, S. 402; Reimann/Zuppinger/ Schärre, N 2 zu § 59, N 4 zu § 61.

31) Känzig, N 5 zu Art. 126; Masshardt, S. 402, 458; Höhn, Steuerrecht, S. 405; oben, § 7 III 2.

4. Steuerrückerstattung bei Wegfall der Steuerpflicht

In den Fällen, in denen der Steuerpflichtige eine volle Jahressteuer entrichtet hat, jedoch im Laufe des Steuerjahres die Schweiz verlässt, ist wegen Wegfalls der Steuerpflicht (§ 13 ZH StG; Art. 9 WStB) die Steuer pro rata temporis neu zu berechnen. Basiert diese Steuer auf einer rechtskräftigen Veranlagung, so ist für die Zeit nach dem Wegfall der Steuerpflicht eine nicht geschuldete Steuer bezahlt worden. In diesem Umfang kann der Steuerpflichtige den zuviel bezahlten Betrag zurückverlangen 32). Das gleiche gilt, wenn infolge unrichtiger Feststellung des Zeitpunktes, in welchem die Steuerpflicht begonnen hat, ein zu hoher Steuerbetrag entrichtet wurde 33).

IV. Umfang und Verzinsung des Rückerstattungsanspruches

Der Rückerstattungsanspruch umfasst auch die vom Rückerstattungsberechtigten erbrachten Nebenleistungen; mussten früher mit der Hauptschuld Verzugszinsen entrichtet werden, so sind auch diese zurückzuerstatten. Diese Regel gilt indessen nur für Verzugszinsen, die für eine nicht oder nicht mehr bestehende Hauptschuld bezahlt wurden 34).

Mehrheitlich wird in der neuern Praxis bejaht, dass der zurückzuerstattende Betrag auch ohne ausdrückliche Vorschrift vom Rückerstattungspflichtigen verzinnt werden müsse. Die Bejahung einer Zinspflicht erscheint richtig zu sein; es erschiene widerspruchsvoll, ohne ausdrückliche Vorschrift auf eine Rückerstattungspflicht zu schliessen, für die Zinspflicht aber eine Verankerung im geschriebenen Recht zu verlangen 35). Auch für öffentlich-rechtliche Geldforderungen gilt der allgemeine ungeschriebene Rechtsgrundsatz, dass der

32) Masshardt, S. 458; Känzig, N 6 zu Art. 126.

33) Masshardt, S. 458.

34) Imboden/Rhinow, Nr. 32 B V.

35) Imboden/Rhinow, Nr. 32 B V; Masshardt, S. 459; Känzig, N 14 zu Art. 126; 95 I 263; a.M.Reimann/Zuppinger/Schärer, N 11 zu § 115.

Schuldner Verzugszinsen zu entrichten hat, wenn er sich im Verzug befindet. Bei der Rückerstattung mit Wirkung ex tunc wurde eine Nichtschuld bezahlt, d.h. die Geldleistung wurde zu Unrecht empfangen. Mit Rücksicht auf die für ähnliche privatrechtliche Tatbestände geltende Ordnung ist eine Zinspflicht zu bejahen 36). Für den Kanton Zürich gilt gemäss ausdrücklicher Vorschrift (§ 118 ZH StG), dass dem Steuerpflichtigen Vergütungszinsen zu entrichten sind, wenn ihm zufolge Aenderung der Bezugsgrundlagen im Einschätzungs-, Rekurs- oder Beschwerdeverfahren Steuern zurückerstattet werden. Die Leistung von Vergütungszinsen drängt sich sodann in den Fällen auf, in denen der Steuerpflichtige aufgrund fehlerhafter Berechnungen, die die Steuerbehörde zu vertreten hat, zuviel Steuern bezahlte 37). Kein Anspruch auf eine Zinsleistung besteht indessen dann, wenn aufgrund eines Revisionsverfahrens Steuern zurückzuerstatten sind 38).

Im WStB ist eine Verzinsung lediglich bei der Rückzahlung aufgrund einer Berichtigung von Rechnungsfehlern ausdrücklich vorgesehen (Art. 127 Abs. 2, 1. Satz WStB). Trotzdem ist auch bei den übrigen Rückerstattungen zuviel bezahlter Steuern dem Pflichtigen auf diesen Betrag ein Vergütungszins vom Tage der Zahlung an zu entrichten 38).

36) Imboden/Rhinow, Nr. 32 AI, BI; 95 I 263.

37) Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 3 zu § 118, N 33 zu § 108.

38) Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 5 zu § 118, N 34 zu § 108.

39) Masshardt, S. 459; Känzig, N 14 zu Art. 126.

2. Abschnitt: Die Revisionsvoraussetzungen

§ 8 Das Revisionsobjekt

Oben 1) wurde umschrieben, unter welchen Voraussetzungen ein behördlicher Ausspruch als Steuerveranlagungs- bzw. Verwaltungsverfügung und damit als Anfechtungsgegenstand der Steuer- bzw. der nachträglichen Verwaltungsrechtspflege - also auch der Revision - zu qualifizieren sei. Hier gilt es nun festzustellen, welchen Inhalt und welche Form die Verfügungen aufweisen müssen, um der Revision zugänglich zu sein.

I. Der Inhalt der revisionsfähigen Verfügungen

Die Revision erlaubt die Behebung gravierender Entscheidungsmängel in all jenen Fällen, in denen eine ordentliche Anfechtung der Veranlagungs- bzw. der Verwaltungsverfügung nicht (oder nicht mehr) möglich ist 2). Die Revision, mit der vorzugsweise - aber nicht ausschliesslich 3) - schwerwiegende Verfahrensmängel korrigiert werden können, hat zum Ziel, die frühere Verfügung aufzuheben und durch eine neue, für den Petenten günstigere zu ersetzen. Günstiger für den Petenten ist ein Entscheid dann, wenn öffentlich-rechtliche Pflichten (Abgaben oder Naturallasten) die dem Adressaten durch die Verfügung auferlegt wurden, zu seinen Gunsten vermindert oder gänzlich aufgehoben werden. Günstiger für den Petenten ist ein Entscheid aber auch dann, wenn Rechte, die ihm durch die frühere Verfügung nicht oder nur in geringerem Masse als beantragt zuerkannt wurden, zu seinen Gunsten begründet oder erweitert werden. Als Revisionsobjekt können daher - inhaltlich gesehen - alle behördlichen Anordnungen im Sinne einer

1) siehe oben, § 1 II B.

2) Saladin, Verwaltungsverfahren, 24.11.

3) siehe oben, § 5 II 2b.

Verfügung in Frage kommen, die dem Einzelnen in erzwingbarer Weise zu einem Dürfen berechtigen oder zu einem Tun, Dulden oder Unterlassen anhalten, und somit öffentlich-rechtliche Rechtsverhältnisse rechtsgestaltend (Begründung, Aenderung oder Aufhebung von Rechten und Pflichten) oder feststellend regeln. Der Begriff des Revisionsobjektes kann somit gleichgesetzt werden mit dem Begriff des Anfechtungsobjektes der Steuer- bzw. der nachträglichen Verwaltungsrechtspflege. Demgemäss ist das Revisionsobjekt als "eine steuer- bzw. verwaltungsbehördliche Anordnung im Einzelfall zu verstehen, durch welche ein konkretes und individuelles Steuer- bzw. Verwaltungsrechtsverhältnis in verbindlicher - für vollstreckungsfähige Inhalte erzwingbarer - Weise rechtsgestaltend oder feststellend geregelt wird" 4). Revisionsfähig sind m.a.W. alle Verfügungen und Entscheide, die dem Steuerrekurs bzw. der Verwaltungsbeschwerde unterliegen.

1. Das steuerrechtliche Revisionsobjekt

Revisionsfähig sind demnach alle jene Steuerverfügungen und Steuerjustizentscheide, welche Veranlagungscharakter besitzen. Veranlagungscharakter kommt einer Steuerverfügung dann zu, wenn sie die verwaltungsmässige Feststellung von Bestand und Höhe eines staatlichen Steueranspruches beinhaltet und rechtskräftig wird 5). Unter den Begriff der revisionsfähigen Steuerverfügungen fallen somit sämtliche Taxationen im engeren Sinn, ungeachtet der Steuerart (Einkommens- oder Vermögenssteuer, Grund- oder Erbschafts- und Schenkungssteuer) und gleichgültig, ob ordentlicher oder ausserordentlicher Natur (Zwischenveranlagungen). Revisionsfähig sind ferner die Einsprache-, Rekurs- und Beschwerdeentscheide. Sodann besitzen zweifellos Veranlagungscharakter die Nach- und Strafsteuer-

4) siehe oben, § 1 II b.

5) Reimann/Zuppinger/Schärner, N 27 zu § 92.

verfügungen sowie die Revisionsentscheide 6). Schliesslich unterliegen auch die Entscheide über die grundsätzliche Steuerpflicht 7), die Bussenentscheide der Steuerbehörden 8) als auch die Entscheide über Steuerbefreiungen der Revison. Der Steuerbefreiungsentscheid erwächst nur für das laufende Jahr in Rechtskraft 9). Auch beim Vorliegen eines dauernden Befreiungsgrundes (z.B. dauernde Gemeinnützigkeit) wird im Grunde genommen die Steuerbefreiung nur für ein Jahr erteilt oder abgelehnt. Der Steuerbefreiungsentscheid spricht sich somit über Bestand und Höhe eines bestimmten Steueranspruches aus. Es kommt ihm daher Veranlagungscharakter und damit auch grundsätzliche Revisionsfähigkeit zu.

2. Das Revisionsobjekt des VwVG

Den Revisionsbestimmungen des VwVG unterliegen alle jene Verfügungen, die unter der Herrschaft des VwVG zustandegekommen sind und eine für alle Beteiligten verbindliche, durchsetzbare und nicht ohne weiteres umstössliche Regelung eines konkreten Rechtsverhältnisses in sich schliessen 10). Art. 5 VwVG legt dabei fest, welche Verwaltungsakte als "Verfügungen" zu kennzeichnen und damit der Ordnung des VwVG zu unterstellen sind 11). Revisionsfähig sind demgemäss alle Anordnungen der Behörden im Einzelfall, die sich auf öffentliches Recht des Bundes, insbesondere auf Bundesverwaltungsrecht stützen und Begründung, Aenderung oder Aufhebung von Rechten oder Pflichten, Feststellung des Bestehens, Nichtbestehens oder des Umfanges von Rechten oder Pflichten, Abweisung von Begehren auf Begründung, Aenderung, Aufhebung oder Feststellung von Rechten oder Pflichten oder Nichteintreten auf solche Begehren zum Gegenstand haben 12), sowie die Ver-

6) Graf, S. 69; Känzig N 8 zu Art. 126; Masshardt, S. 426; Reimann/Zuppinger/Schärner, N 9 zu § 108.

7) Reimann/Zuppinger/Schärner, N 27 zu § 92.

8) Känzig, N 8 zu Art. 126; Reimann/Zuppinger/Schärner, N 30 zu § 92.

9) Reimann/Zuppinger/Schärner, N 2 zu § 99.

10) Gygi, S. 98.

11) Saladin, Verwaltungsverfahren, 10.12.

12) 98 Ib 462.

fügungen und Entscheide im Sinne von Art. 5 Abs. 2 VwVG 13).

II. Die formellen Voraussetzungen

1. Das Vorliegen einer Verfügung bzw. eines Entscheides

Wie bei ordentlichen Rechtsmitteln der Steuer- und der nachträglichen Verwaltungsrechtspflege muss auch bei der Revision eine Verfügung vorhanden oder deren Erlass durch Rechtsverweigerungs- oder Rechtsverzögerungsbeschwerde erzwingbar sein 14). Revisionsobjekt kann nur ein staatliches Tun, d.h. eine Anordnung mit Verfügungscharakter sein 15).

Die formellen Voraussetzungen sind immer dann erfüllt, wenn die Verwaltung sie selbst angehende Rechtsverhältnisse einseitig (autoritativ) mit einer für alle Beteiligten bindenden Wirkung regelt; m.a.W. immer dann, wenn der verfügenden Instanz primär Entscheidungsbefugnis und nicht nur Kontrollfunktion zukommt 16). Es kann daher keine Rolle spielen, ob und inwieweit dem Adressaten Mitwirkungsrechte zustehen. Massgebend ist allein, dass die Behörde im Rahmen ihrer Zuständigkeit verfügt hat, und dass damit ein Verfahren erledigt wird 17). Revisionsfähig sind somit auch provisorische und befristete Verfügungen, sofern sie sich über eine bestimmte Zeitspanne erstrecken und während ihrer Geltungsdauer bestimmend in die Rechtsphäre des Bürgers eingreifen 18).

Der Entscheid ist ferner nicht als Ganzes, sondern nur in bezug auf das Entscheidungsdispositiv anfechtbar. Die Motive und Erwägungen können lediglich mit der Verfügung angefochten werden, da sie keinerlei rechtsverbindliche Kraft besitzen. Es besteht daher für eine selbständige Anfechtung gar kein Anlass 19).

13) Saladin, *Verwaltungsverfahren*, 10.72.

14) Gygi, S. 97, 168, 192; Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 8 zu § 108.

15) siehe oben, § 4 IV.

16) bezüglich der reinen Selbstveranlagung, siehe oben, § 1 II A.

17) Von der Revision ausgeschlossen sind daher alle jene Verfügungen, die nur Bedeutung haben für die Dauer des Verfahrens, wie z.B. Beweismittelaufgaben oder Sicherstellungsverfügungen etc..

18) Feigenwinter, S. 103; Caviezel, S. 67.

19) Imboden/Rhinow, Nr. 35 B VIa, 42 B II; Gygi, S. 173, 239; Gygi/Stucki, N 3 zu Art. 70; Kölz, VRG, N 2 zu § 28; Birchmeier, S. 498; Feigenwinter, S. 103 f.; Caviezel, S. 67; Saladin, *Verwaltungsverfahren*, 20.24 N 14; Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 26 zu § 92.

Revidierbar sind demgemäss folgende Formen (Entscheidungsarten) von Verfügungen und Entscheiden:

a) Erstinstanzliche Verfügungen

Grundsätzlich ist jede (erstinstanzliche) Veranlagungsverfügung revisionsfähig, unbeschadet, ob gegen sie Einsprache erhoben oder ob sie ohne jede Aenderung vorerst hingenommen wurde. Die Revision will ja gerade solchen Mängeln Rechnung tragen, die der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Veranlagung nicht kannte oder nicht kennen konnte 20).

Entsprechendes gilt auch im Verwaltungsrecht. Obwohl das VwVG lediglich die Revision von Beschwerdeentscheiden ausdrücklich geregelt hat, besteht ein Anspruch auf Revision auch einer erstinstanzlichen Verfügung, wenn der Gesuchsteller ein "schutzwürdiges Interesse" an der Aenderung oder Aufhebung der Verfügung darzutun vermag 21).

b) Rechtsmittelentscheide

Unter Einsprache-, Beschwerde- und Rekursentscheiden sind Rechtsmittelentscheide über Verfügungen zu verstehen, so dass sich der Veranlagungs- bzw. der Verfügungscharakter von selbst ergibt 22). Dementsprechend unterliegen auch die Entscheide der Steuerjustizbehörde der Revision 23). Das gleiche gilt im Verwaltungsrecht, wo gemäss Art. 5 Abs. 2 VwVG die Einsprache-, Beschwerde- und Revisionsentscheide anfechtbaren Verfügungen gleichgestellt sind 24).

Ist im Rahmen eines Einsprache-, Beschwerde- und Rekursverfahrens ein Sachentscheid ergangen, so lautet der Entscheid auf Gutheissung, teilweise Gutheissung oder Abweisung des Begehrens. Bei der Revision zugunsten des Pflichtigen interessiert v.a. der Abweisungs- oder der teilweise gutheissende Entscheid. Diese sind

20) Graf, S. 71.

21) siehe oben, § 6 IV.

22) Gygi, S. 106.

23) Reimann/Zuppinger/Schärrier, N 9 zu § 108; Känzig, N 8 zu Art. 126; Masshardt, S. 426.

24) Gygi, S. 105; Saladin, Verwaltungsverfahren, 10.723.

als Revisionsobjekte zweifellos dann anzusehen, wenn Revisionsgründe geltend gemacht werden, die sich auf das Rechtsmittelverfahren als solches beziehen. Bei allen anderen Revisionsgründen, vor allem bei der Geltendmachung von neuen Tatsachen und Beweismitteln, stellt sich die Frage, ob der abweisende Rechtsmittelentscheid oder ob die ursprüngliche, angefochtene Verfügung zu revidieren sei. Diese Frage entscheidet sich allein nach der positiven Regelung im Gesetz. Hat die Rechtsmittelinstanz mit ihren abweisenden Entscheiden lediglich das Bestehen der angerufenen Rechtsmittelgründe zu verneinen und bleibt daher die angefochtene Verfügung oder Entscheidung bestehen, so ist diese in Revision zu ziehen. Die Abweisung eines Rechtsmittelbegehrens kann aber auch die verbindliche Feststellung bedeuten, dass die in der angefochtenen Verfügung enthaltene (positive oder negative) Regelung eines Rechtsverhältnisses, bezogen auf die für die urteilende Instanz massgebende Tatsachen- und Rechtslage, als verbindlich hinzunehmen sei 25). Kommt ihr also die positive Wirkung einer Bestätigung 26) des angefochtenen Aktes zu, so ist gegenüber dem Rechtsmittelentscheid die Revision zu versuchen.

Auch die Revisionsentscheide unterliegen der Revision 27), soweit damit Mängel des Revisionsverfahrens gerügt werden sollen. Ergeben sich nach der Ausfällung des Revisionsentscheides andere Revisionsgründe, so hat sich das Revisionsgesuch jedoch gegen den Sachentscheid zu richten. Dieser Sachentscheid ist bei Gutheissung der ersten Revision mit dem Revisionsentscheid, bei Abweisung hingegen mit der damals angefochtenen Verfügung identisch. Ein einmal angerufener Revisionsgrund kann dabei in der Regel nicht ein zweites Mal geltend gemacht werden, es sei denn, dass der verworfene Revisionsgrund z.B. durch noch später aufgefundene Tatsachen oder Beweismittel nachgewiesen oder doch

25) Gygi, S. 239.

26) So für das zürcherische Steuerrecht. Vgl. Reimann/Zuppinger/Schärer, N 9 zu § 94.

27) Reimann/Zuppinger/Schärer, N 9 zu § 108.

als erheblich dargetan zu werden vermag 28).

Ferner ist auch der Nichteintretensentscheid revisionsfähig. Dieser Entfaltet Verbindlichkeitswirkungen lediglich insoweit, als das Prozessurteil zu (fehlender) Prozessvoraussetzung Stellung genommen hat 29). Gegenstand eines Revisionsverfahrens ist er daher nur dann, wenn der angerufene Revisionsgrund sich auf das Nichteintreten als solches bezieht, was höchstens bei Verfahrensmängeln zutreffen kann 30).

c) Kostenentscheide

Im Urteil oder im Erledigungsbeschluss ist von Amtes wegen eine Regelung über die Verfahrens- und die Parteikosten zu treffen. Dabei sind sie grundsätzlich demjenigen aufzuerlegen, welcher durch ein Begehren oder ein anderweitiges Verhalten die Behörde zur Vornahme einer Amtshandlung veranlasst oder mitveranlasst hat 31). Der Kostenentscheid erscheint im Dispositiv der Endverfügung. Er kann mit der Hauptsache zusammen oder aber auch selbständig angefochten werden 32). Derjenige, dem die Kosten auferlegt worden sind, wird persönlich und unmittelbar in seinen Interessen betroffen. Er ist deshalb auch dann zur Anfechtung des Kostenspruches legitimiert, wenn ihm die Legitimation zur Beschwerde gegen die Hauptsache fehlt 33). Soweit nun der angerufene Revisionsgrund den Kostenspruch betrifft, kann dieser selbständig revidiert werden. Eine bloss, der Billigkeit nicht entsprechende Anwendung der bezüglichen Vorschriften, d.h. eine bloss unangemessene Kostenverteilung, ist jedoch kein Revisionsgrund 34).

28) Birchmeier, S. 499; Graf, S. 73.

29) Gygi, S. 239; 100 Ib 334 f., 98 Ib 57.

30) Birchmeier, S. 498; Graf, S. 72.

31) Reimann/Zuppinger/Schärer, N 11 zu § 80.

32) Gygi, S. 243 f.; von Werra, VWV, N 4 zu Art. 37; Reimann/Zuppinger/Schärer, N 26 zu § 92; 104 Ib 172.

33) 98 Ib 508 f..

34) Birchmeier, S. 499.

2. Der Eintritt der formellen Rechtskraft

Die Revision ist ein ausserordentliches Rechtsmittel. Zweite Voraussetzung für ihre Zulässigkeit ist demgemäss der Eintritt der formellen Rechtskraft und des damit verbundenen Ausschlusses der Anfechtbarkeit mit ordentlichen Rechtsmitteln 35). Sämtliche Mängel der Verfügung, die dem Pflichtigen innerhalb der ordentlichen Rechtsmittelfrist zur Kenntnis gelangen, sind daher im ordentlichen Rechtsmittelverfahren und nicht mit der Revision zu rügen. Unterlässt er dies, so wird der Entscheid für das entsprechende Verfahren endgültig und unangreifbar. Das Verfahren wird definitiv abgeschlossen 36). Eventuelle materielle Mängel der Verfügung hindern dabei den Eintritt der Rechtskraft nicht. Durch den Eintritt der formellen Rechtskraft werden diese Mängel, die ihre Anfechtbarkeit begründet hätten, geheilt 37).

Reicht der Pflichtige ein Revisionsgesuch ein, während das ordentliche Erlass- oder Rechtsmittelverfahren noch hängig ist, bleibt es unbeachtet. Es muss nach Ablauf der Rechtsmittelfrist erneut gestellt werden. Die entdeckten Revisionsgründe, die der Steuerpflichtige mit seinem vorzeitigen Gesuch geltend machen wollte, sind indessen im ordentlichen Rechtsmittelverfahren vorzubringen. Andernfalls kann er damit im erneuten Revisionsgesuch nicht mehr gehört werden 38).

Damit der Steuerpflichtige von einer Veranlagung bzw. der Betroffene von einer Verwaltungsverfügung überhaupt Kenntnis erhält und die ihm zur Verfügung stehenden Rechtsmittel und Rechtsbehelfe nutzen kann, muss der Entscheid eröffnet werden. Die Eröffnung eines Verwaltungsaktes ist eine empfangsbedürftige, nicht aber annahmbedürftige, einseitige Rechtshandlung. Die Rechtsmittelfrist beginnt deshalb nicht schon mit der Kenntnisnahme, sondern erst dann zu laufen, wenn die Partei "im Besitze

35) Reimann/Zuppinger/Schärner, N 10 zu § 108; Höhn, Steuerrecht, S. 403; Blumenstein, S. 422; Graf, S. 75; Gygi, S. 162, 192; Saladin, Verwaltungsverfahren, 19.23.

36) Gygi, S. 237.

37) Reimann/Zuppinger/Schärner, N 11 zu § 102; Guldener ZPR, S. 362.

38) siehe unten, § 10 IV.

aller für eine erfolgreiche Wahrung ihrer Rechte wesentlichen Elemente ist". Das geschieht namentlich mit der ordnungsgemässen Zustellung 39). Als Zustellung gilt grundsätzlich die tatsächliche Aushändigung der Verfügung an die Partei oder an eine andere zur Entgegennahme berechtigten Person 40), resp. bei Zustellung durch gewöhnlichen Brief mit dem Einwurf in den Briefkasten 41) oder das Postfach des Adressaten 42). Wie die dem VwVG unterstellte Verfügung im weitem zu eröffnen ist, regelt das Gesetz in den Art. 34 ff.. Für die Eröffnung kantonalen Verfügungen und Entscheide ist das eigene positive kantonale Recht massgebend. Es hängt daher von der kantonalen Steuergesetzgebung ab, ob die Veranlagung mündlich oder schriftlich dem Adressaten zur Kenntnis zu bringen, und ob sie mit Begründung und Rechtsmittelbelehrung zu versehen sei 43). Fehlen im kantonalen Recht entsprechende Vorschriften, so ist die Behörde in der Wahl der Eröffnungsform grundsätzlich frei. Die Eröffnung hat lediglich in geeigneter Form zu erfolgen. Der Pflichtige muss in den Besitz aller für die erfolgreiche Wahrnehmung seiner Rechte wesentlichen Elemente gelangen und die Verwaltung den ihr obliegenden Beweis, dass und wann eine Eröffnung erfolgt ist, erbringen können 44). Die Beweislast der Fristwahrung jedoch trägt der Gesuchsteller 45). Diese Beweisverteilung wird als Ausfluss der allgemeinen Regel betrachtet, wonach grundsätzlich derjenige das Vorhandensein einer behaupteten Tatsache zu beweisen hat, welcher Rechte aus ihr ableitet 46).

39) Imboden/Rhinow, Nr. 84 B Ia; Saladin, Verwaltungsverfahren, 17.221; 17.25; Gygi, S. 50 f.; 103 V 65, 102 Ib 94; VPB 42.100, 40.16.

40) Reimann/Zuppinger/Schärner, N 9 zu § 78.

41) Imboden/Rhinow, Nr. 84 B Ia.

42) Reimann/Zuppinger/Schärner, N 11 zu § 78; Guldener, ZPR, S. 253.

43) Nach zürcherischem Steuerrecht (§ 78 ZH StG) wie auch nach dem Wehrsteuerrecht (Art. 74, 95 WStG) ist die Veranlagung schriftlich zu eröffnen, zu begründen und mit einer Rechtsmittelbelehrung zu versehen. Vgl. Reimann/Zuppinger/Schärner, N 2, 4, 7 zu § 78; Masshardt, S. 360; 394 f..

44) Imboden/Rhinow, Nr. 84 B III; 103 V 65.

45) Caviezel, S. 105; Gygi, S. 50.

46) Imboden/Rhinow, Nr. 84 B, V; Gygi, S. 50; Schwarzenbach, S. 108; Blumenstein, System, S. 382; 103 V 66.

Wo das Gesetz die Eröffnung einer Verfügung an eine bestimmte Form oder an einen bestimmten Inhalt bindet, haben die gesetzlichen Erfordernisse nicht nur die Bedeutung von Ordnungsvorschriften 47). Es gilt vielmehr der Grundsatz, dass aus mangelhafter Eröffnung den Beteiligten keinerlei Rechtsnachteil erwachsen darf 48). Fehlt eine Mitteilung, so erwächst der Steuerentscheid nicht in Rechtskraft und kann daher auch keine Rechtswirkungen entfalten 49). Wenn das Gesetz Schriftform verlangt, gehört zur ordnungsgemässen Mitteilung des Entscheides die Unterzeichnung. Ebenso gehört in der Regel auch eine Begründung sowie eine Rechtsmittelbelehrung dazu. Beim Fehlen dieser Angaben erwächst nach herrschender Auffassung der Entscheid nicht in Rechtskraft 50). Es beginnt m.a.W. die Rechtsmittelfrist einfach nicht zu laufen. Der Steuerpflichtige kann in diesen Fällen alle Mängel, die ihm bis zum Zeitpunkt, in dem die ordnungsgemäss eröffnete Verfügung rechtskräftig wird, mit den ordentlichen Rechtsmitteln rügen und ist nicht auf die an strenge Voraussetzungen gebundene Revision angewiesen. Nicht jede mangelhafte Eröffnung verhindert indessen den Beginn des Fristenlaufes für die Rechtsmittel. Erreicht eine objektiv mangelnde Eröffnung trotz ihres Mangels ihren Zweck, d.h. ist der betroffene Verfügungsadressat effektiv gar nicht benachteiligt worden, zieht die Fehlerhaftigkeit keine Rechtsfolge nach sich 51).

47) Masshardt, S. 360; Imboden/Rhinow, Nr. 84 B IV.

48) Reimann/Zuppinger/Schärner, N 1 zu § 78; Imboden/Rhinow, Nr. 84 B IV; Saladin, Verwaltungsverfahren, 17.242; Gygi, S. 42; Känzig, N 4 zu Art. 74.

49) Reimann/Zuppinger/Schärner, N 1 zu § 78; Imboden/Rhinow, Nr. 84 B VI.

50) Reimann/Zuppinger/Schärner, N 4 ff. zu § 78.

51) Imboden/Rhinow, Nr. 84 B IVg.

§ 9 Die am Revisionsverfahren beteiligten Parteien

I. Die private Partei

Wie bei den ordentlichen Rechtsmitteln steht die Berechtigung zur Einlegung eines Revisionsbegehrens nicht jedermann zu. Wer nämlich Partei zu sein beansprucht, muss in erster Linie parteifähig sein; und als Partei handeln kann nur, wer prozessfähig ist.

1. Die Parteifähigkeit

Partei kann nur sein, wer Parteifähigkeit besitzt. Parteifähigkeit ist das prozessuale Gegenstück der materiell-rechtlichen Rechtsfähigkeit 1). Parteifähig sind daher nur natürliche und juristische Personen, die der Rechtsfähigkeit teilhaftig sind 2).

Die Parteifähigkeit ist Prozessvoraussetzung. Als solche ist sie von Amtes wegen zu prüfen 3). Die Behörde muss sich von ihrem tatsächlichen Vorliegen überzeugt haben. Blosser Parteibehauptungen reichen dabei nicht aus, sondern die Partei hat sie nachzuweisen. Schlägt der Nachweis fehl, oder kommt die Partei ihrer Substantiierungslast für Prozessvoraussetzungen nicht nach, trägt sie grundsätzlich die nachteiligen Folgen 4).

a) Die steuerrechtliche Parteifähigkeit

Nicht jede rechtsfähige Person ist indessen im steuerrechtlichen Sinne parteifähig. Als Partei kommt im Steuerverfahren nur in Betracht, wer vom Steuerrecht als Steuersubjekt (Steuerpflichtiger) anerkannt wird. Partei ist somit, wer nach den Steuergesetzen befähigt ist, Träger aller Verpflichtungen, die dem Steuerrechtsverhältnis als Schuld- und Veranlagungsverhältnis entspringen, sowie Träger der Befugnisse, die damit verbunden sind, zu sein 5). So ist z.B. im zürcherischen wie auch

1) Gygi, S. 129; Saladin, Verwaltungsverfahren, 11.41; Kölz, VRG, N 17 zu § 2; Graf, S. 108.

2) Reimann/Zuppinger/Schärer, N 5 zu § 92; Bosshardt, S. 274; Wespi, S. 267.

3) Gygi, S. 60; Gygi/Stucki, N 1 zu Art. 17; Graf, S. 108; 103 Ib 150.

4) Gygi, S. 61.

5) Reimann/Zuppinger/Schärer, N 6 zu § 92; Wespi, S. 267; Blumenstein, System. S. 413; Graf, S. 108.

im Wehrsteuerrecht 6) keine selbständige Steuerpflicht von Kollektiv- und Kommanditgesellschaften vorgesehen. Steuerpflichtig ist der einzelne Gesellschafter. Die Gesellschaft ist nicht parteifähig. Analoges gilt für alle übrigen Gesamthandverhältnisse. Dementsprechend geht der Gesamtheit der gesamthänderisch verbundenen Mitglieder wie der Erbengemeinschaft, der Gütergemeinschaft, der Gemeinderschaft und der einfachen Gesellschaft die Parteifähigkeit ab 7).

b) Die Parteifähigkeit im VwVG

Soll eine Verfügung erlassen werden, so stellt sich die Frage, wer befugt sei, als Partei am Verfahren teilzunehmen; m.a.W. wem die Legitimation zum Verfahren zukommt. Art. 6 VwVG umschreibt in einer für den ganzen Anwendungsbereich des Gesetzes gültigen Weise, wer als Partei anzusehen und dementsprechend im erstinstanzlichen wie auch im Rechtsmittelverfahren als solche zu behandeln ist. Die verfügende Behörde kann daher höchstens feststellen, wer die Voraussetzungen der Parteieigenschaft erfüllt; sie kann aber nicht nach ihrem Ermessen dem einen Parteirechte einräumen und sie dem andern verweigern. Sie darf nicht nur denjenigen als Partei anerkennen, der selber durch ein Gesuch ein Verfahren einleitet, sondern muss auch andern, die von der beantragten Verfügung betroffen sein könnten, Gelegenheit bieten, am Verfahren teilzunehmen 8).

Die Parteifähigkeit im Verwaltungsrecht deckt sich in der Regel mit den Rechtsansichten des Zivilprozessrechts; doch es bestimmt sich nach Massgabe des öffentlichen Rechts, wer Träger öffentlicher Rechte und Pflichten ist. Neben den natürlichen und juristischen Personen des Privatrechts besitzen auch die juristischen Personen des öffentlichen Rechts die Fähigkeit, im Verwaltungsverfahren als Partei aufzutreten 9). Ferner kommt auch Personenvereinigungen ohne Rechtspersönlichkeit (vgl. die Sonderfälle gemäss Art. 562 und 602 OR) Partei-

6) Masshardt, S. 22.

7) Reimann/Zuppinger/Schärner, N 6 zu § 92.

8) VPB 42.96 E. 2a.

9) Kölz, VRG, N 18 ff. zu § 21; Furrer, S. 22.

fähigkeit zu, sofern sie Adressaten von Verwaltungsakten sind 10). Die Rechts- und Parteifähigkeit geht unselbständigen öffentlichen Anstalten ab, es sei denn, der Gesetzgeber bezeichne sie ausdrücklich als parteifähig. Sie fehlt auch Vereinigungen, welche sich nicht zur juristischen Person konsituiert haben. Die Rechtsprechung will damit gerade die ad hoc gebildeten "Interessengemeinschaften" vom Verfahren ausschliessen. Dieser Ausschluss kann jedoch den einzelnen Privaten, der einer solchen Vereinigung angehört, nicht daran hindern, selbständig ein Rechtsmittel zu ergreifen. Sofern er von der Verfügung berührt ist, steht ihm ein selbständiges Beschwerderecht zu 11).

2. Die Prozessfähigkeit

Prozessfähigkeit ist das prozessuale Gegenstück der materiell-rechtlichen Handlungsfähigkeit. Sie ist die Fähigkeit, als Partei im Steuer- oder Verwaltungsverfahren wirksam selbst oder durch einen selber gewählten Vertreter zu handeln. Die Prozessfähigkeit stimmt mit der Handlungsfähigkeit überein 12).

Die Prozessfähigkeit ist notwendige Prozessvoraussetzung und als solche von Amtes wegen zu prüfen 13). Nötigenfalls ist dem Petenten zur Behebung allfälliger Mängel an der Prozessfähigkeit eine Nachfrist anzusetzen.

a) Die Prozessfähigkeit im Steuerverfahren

Der im Sinne von Art. 12 und Art. 54 ZGB handlungsfähige Steuerpflichtige ist prozessfähig und damit auch persönlich zum Rekurs wie auch zur Revision befähigt. Anstelle Handlungsunfähiger haben ihre gesetzlichen Vertreter im Verfahren zu handeln 14).

10) Kölz, VRG, N 18 zu § 21; von Werra, VWV, N 4 zu Art. 5; Furrer, S. 22

11) Saladin, Verwaltungsverfahren, 11.41; Gygi, S. 129.

12) Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 10 zu § 92; Bosshardt, S. 274. Graf, S. 108; Saladin, Verwaltungsverfahren, 11.42; Gygi, S. 1

13) Gygi, S. 60 f.

14) Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 10 zu § 92; Bosshardt, S. 274. Graf, S. 108; Wespi, S. 267; Blumenstein, System, S. 414 f..

Prozesshandlungen eines urteilsfähigen Unmündigen oder Entmündigten sind daher grundsätzlich unwirksam, es sei denn, dass der gesetzliche Vertreter die Prozesshandlung innert nützlicher Frist genehmigt, oder dass der Unmündige oder Entmündigte nach Erlangung der vollen Handlungsfähigkeit sein Handeln nachträglich selbst gutheisst 15).

Juristische Personen werden von Gesetzes wegen durch ihre zuständigen Organe vertreten 16). Auch hier wird, wenn ein unzuständiges Organ gehandelt hat, eine nachträgliche Genehmigung durch das zuständige Organ mit heilender Wirkung zugelassen 17).

Der handlungsfähige Steuerpflichtige kann sich auf jeder Stufe des Verfahrens durch einen vertraglich bestellten Vertreter vertreten lassen 18). Es besteht weder Anwaltszwang noch Anwaltsmonopol 19). Vertretungsbefugt ist somit jede handlungsfähige Person. Die Vertretung ist überall dort zulässig, wo das Steuergesetz nicht eine persönliche Mitwirkung des Steuerpflichtigen fordert, wie das beispielsweise bei der persönlichen Befragung der Fall ist 20). Trotz einer gewillkürten Vertretung bleibt dem Steuerpflichtigen die Parteiqualität erhalten. Er kann selbständig Prozesshandlungen rechtswirksam - auch im Widerspruch zum Vertreter - vornehmen. Dementsprechend sind auch sämtliche Handlungen und Unterlassungen des Vertreters dem Steuerpflichtigen anzulasten 21).

Neben der Befugnis, sich im Verfahren vertreten zu lassen, ist auch die Verbeiständung in jeder Phase des Verfahrens zulässig 22). Der gewillkürte Beistand ist im Steuerrecht ohne grosse praktische Bedeutung. Im Gegensatz zum Vertreter, der in eigenem Namen handelt, handelt der Beistand nur im Beisein des Steuerpflichtigen. Er tritt helfend an die Seite des selber handelnden Steuerpflichtigen 23). Die Verbeiständung ist somit

15) Reimann/Zuppinger/Schärner, N 12 zu § 92; Bosshardt, S. 275.

16) Reimann/Zuppinger/Schärner, N 11 zu § 92; Bosshardt, S. 274.

17) Reimann/Zuppinger/Schärner, N 12 zu § 92; Bosshardt, S. 275.

18) Reimann/Zuppinger/Schärner, N 10 zu § 92; Bosshardt, S. 275; Blumenstein, System, S. 358; 415; Wespi, S. 277 ff..

19) Bosshardt, S. 275.

20) Reimann/Zuppinger/Schärner, N 16 zu § 72.

21) Graf, S. 108.

22) Reimann/Zuppinger/Schärner, N 15 zu § 72; Bosshardt, S. 241.

23) Reimann/Zuppinger/Schärner, N 20 zu § 72; Bosshardt, S. 241.

nichts anderes als Prozesshilfe im mündlichen Verfahren 24).

b) Die Prozessfähigkeit im Verwaltungsverfahren

Jede handlungsfähige Person ist auch im Verwaltungsverfahren prozessfähig. Die Prozessfähigkeit fehlt daher allgemein dem Urteilsunfähigen, nicht aber notwendig dem urteilsfähigen Jugendlichen. Analog zu Art. 19 Abs. 2 ZGB müssen solche Jugendliche (verfahrensmässige) Rechte ausüben können, die ihnen "um ihrer Persönlichkeit willen" zustehen. Dazu gehört das Recht der Beschwerdeführung und das Recht auf Erlass einer Verfügung, soweit damit besonders "persönlichkeitsnahe" Anliegen verfochten werden, überdies das Recht auf Anhörung und auf Akteneinsicht, auf Begründung der Verfügung und Rechtsmittelbelehrung, etc. 25). Im übrigen handelt der gesetzliche Vertreter anstelle des Unmündigen oder Entmündigten 26).

Wie im Steuerrecht steht auch in der Bundesverwaltungsrechtspflege die Prozessvertretung nicht allein patentierten Rechtsanwälten, sondern jedem Handlungsfähigen und damit auch Laien zu 27). Die Vertretung kann sich nicht auf solche Prozesshandlungen beziehen, die ihrer Natur nach höchstpersönlich sind. Die Behörde kann vielmehr das persönliche Erscheinen der Partei verlangen, soweit sie das Recht auf Parteibefragung hat (Art. 12 lit. b VwVG).

Auch die Verbeiständung ist in jeder Phase des Verfahrens zulässig, "soweit die Dringlichkeit einer amtlichen Untersuchung es nicht ausschliesst" (Art. 11 Abs. 1 VwVG) 28). Auch hier ist sie lediglich Prozesshilfe in mündlichen Verhandlungen 29).

3. Die Legitimation zum Verfahren

Um wirksam ein steuer- oder ein verwaltungsrechtliches Rechtsmittel einlegen zu können, genügt das Vorhandensein der Partei-

24) Gygi, S. 133.

25) Saladin, Verwaltungsverfahren, 11.42; Kölz, VRG, N 26 zu § 21.

26) Gygi, S. 130; Kölz, VRG, N 26 zu § 21.

27) Gygi, S. 133; Kölz, VRG, N 27 zu § 21; Saladin, Verwaltungsverfahren, 11.51.

28) Saladin, Verwaltungsverfahren, 11.51.

29) Gygi, S. 133.

und Prozessfähigkeit noch nicht. Vielmehr muss als dritte Prozessvoraussetzung eine sachliche Beziehung zwischen der Partei und dem Streitgegenstand gegeben sein 30). Dem Petenten muss die Legitimation zum Verfahren (Rekurs- bzw. Revisionsbefugnis) zukommen 31). Damit soll die Popularbeschwerde ausgeschlossen werden; nicht jedermann, sondern nur der spezifisch Betroffene soll sich wehren können. Nur dieser soll rechtsmittellegitimiert sein 32). Erst wenn der Petent auch diese Voraussetzung erfüllt, steht ihm der Zugang zum administrativen erstinstanzlichen und Rechtsmittelverfahren offen. Erst dann ist er prozessual zum Verfahren legitimiert.

Für das steuer- und verwaltungsprozessuale Anfechtungsstreitverfahren geht es - anders als im Zivilprozess - nicht um die Legitimation zur Sache, sondern um die prozessuale Legitimation zum Verfahren 33). Es geht m.a.W. um die rein prozessuale Befugnis, am Verfahren, mit welchem die Rechtstellung des Privaten zu verändern bezweckt wird, mit allen Rechten und Pflichten teilzunehmen. Die Sachlegitimation im Zivilprozessrecht ist unbestrittenermassen eine Frage des materiellen Rechts. Der Zivilrichter klärt bei der Prüfung der Sachlegitimation ab, wer in eigenem Namen einen Anspruch gegen einen andern geltend machen darf, welches also die Subjekte eines bestimmten Rechtsverhältnisses sind. Ueber die Frage der Sachlegitimation fällt der Zivilrichter daher ein Sachurteil. Anders im Steuer- und im Verwaltungsrecht. Hier geht es nicht um die Feststellung subjektiver Rechte, sondern

30) Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 14 zu § 108; Wespi, S. 279; Saladin, Verwaltungsverfahren, 20.331.

31) Nach der Parteifähigkeit bestimmt sich nämlich nur, wer als Partei überhaupt in Betracht kommen kann, während die Legitimation zum Verfahren (Befugnis am Verfahren als Partei teilzunehmen) darüber entscheidet welches im konkreten Fall die richtige (rechtsmittellegitimierte) Partei ist, d.h. wer im konkreten Revisionsverfahren als Gesuchsteller in eigenem Namen Rechtsschutz fordern und welcher Behörde gegenüber dieser Rechtsschutz gefordert werden kann.

32) Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 14 zu § 92; Wespi, S. 280; Bosshardt, S. 275; Gygi, S. 111; Saladin, Verwaltungsverfahren, 20.331; Fleiner-Gerster, S. 196; Kölz, VRG, N 14 zu § 21; Fehr, S. 286; 104 Ib 249; VPB 42.96.

33) Gygi, S. 111; 103 Ib 150.

lediglich um die Gestaltung einer Rechtsbeziehung, um die Verwirklichung (Konkretisierung) des objektiven Rechts. Auf das Verfahren soll deshalb auch nur einwirken können und müssen, wer in einem besonders engen, spezifischen Verhältnis zur betreffenden Steuer- bzw. Verwaltungssache steht. Damit werden die Rechtsmittel nur einem ganz bestimmten, in seinen berechtigten Interessen zu schützenden Personenkreis zugänglich gemacht und der wirklich Betroffene vom blossen Populärkläger abgegrenzt. Nur wer von der Veranlagungs- bzw. der Verfügungsverfügung berührt ist 34), mithin die Sachumstände nachzuweisen vermag, welche die Legitimation begründen, soll Anspruch auf materielle Behandlung der Streitsache haben. Die Legitimation zum Verfahren ist daher als rein prozessuale Frage, losgelöst vom materiellen Recht zu behandeln. Sie ist eine spezielle Prozessvoraussetzung. Wie bei jeder andern Prozessvoraussetzung muss von Amtes wegen geprüft werden, ob sie ausgewiesen ist 35). Fehlt sie, so ist das erhobene Rechtsmittel unzulässig, und es muss auf Nichteintreten erkannt werden 36).

a) Die steuerrechtliche Revisionsbefugnis

Auch die Revision ist kein Populärrechtsmittel. Sie ist nur zu gestatten, wenn der Gesuchsteller durch die Veranlagung berührt ist und deshalb an ihrer Aufhebung oder Aenderung ein "schutzwürdiges" Interesse hat. Dieses erforderliche Interesse ist nichts anderes als das prozessuale Rechtsschutzinteresse. Es besteht im praktischen Nutzen, den die erfolgreiche Revision dem Petenten eintragen würde. Der Revisionspetent muss durch seine Person in einer besonders quarteten Beziehung zu dem von ihm angefochtenen Entscheid stehen 37). Zur steuerrechtlichen Revision ist deshalb nur berufen, wer an den erfolgreichen Ausgang eines Revisionsverfahrens einen praktischen Nutzen hat

34) Reimann/Zuppinger/Schärker, N 14 zu § 92; Saladin, Verwaltungsverfahren, 20.331.

35) Gygi, S. 113; Kölz, VRG, N 12 zu § 21; 103 Ib 150.

36) Reimann/Zuppinger/Schärker, N 14 zu § 92; Birchmeier, S. 358.

37) Graf, S. 109.

in dem Sinne, dass damit eine vom gesetzlich vorgesehenen Mass abweichende, übermässige Steuerbelastung korrigiert werden kann 38). Das Rechtsschutzinteresse des Revisionsverfahrens deckt sich somit inhaltlich mit dem Erfordernis einer sachlichen Beziehung zwischen der privaten Partei und dem Streitgegenstand beim Steuerrekurs. Demgemäss ist derjenige Steuerpflichtige zur Revision legitimiert, der durch die Veranlagung oder den Entscheid berührt 39), d.h. beschwert ist.

Beschwert ist der Gesuchsteller in der Regel dann, wenn er legitimerweise am vorausgegangenen Verfahren beteiligt war und Anträge gestellt hat, die im Dispositiv des angefochtenen Entscheides ganz oder teilweise abgewiesen worden sind (formelle Beschwerde) 40). Das ist namentlich dann der Fall, wenn die Taxation nicht mit der eingereichten Steuererklärung übereinstimmt, im Einspracheverfahren keine Einigung erzielt oder ein Rekurs gänzlich oder teilweise abgewiesen worden ist. Beschwert und damit rechtmittelbefugt ist aber auch, wer unverschuldeterweise verhindert war, an vorausgegangenen Verfahren teilzunehmen, wie z.B. die Erben oder der Rechtsnachfolger einer juristischen Person.

Zum Revisionsverfahren sind demzufolge legitimiert:

aa) der Steuerpflichtige

Revisionsbefugt ist stets der durch die Veranlagung oder den Entscheid unmittelbar Berührte, der Rechtssubjekt des zu regelnden konkreten Steuerrechtsverhältnisses ist 41). Der formell durch die Veranlagungsverfügung als Partei ausgewiesene Steuerpflichtige ist jedoch nur dann Partei im Revisionsverfahren, wenn er legitimerweise am vorausgegangenen Verfahren teilgenommen hat und einen praktischen Nutzen an der

38) Reimann/Zuppinger/Schärner, N 7 zu § 108.

39) Reimann/Zuppinger/Schärner, N 14 zu § 92; N 32 zu § 108; Wespi, S. 280.

40) Gygi, S. 114; Saladin, Verwaltungsverfahren, 20.331.

41) Reimann/Zuppinger/Schärner, N 32 zu § 108.

Aufhebung oder Aenderung der Veranlagung nachweisen kann. Zur Stellung eines Gesuches um Revision ist somit nicht jeder Steuerpflichtige, sondern nur derjenige befugt, der objektiv zuviel versteuert hat 42).

bb) der unmittelbare Rechtsnachfolger

Wie im Zivilprozess muss auch im Steuerverfahren - vorbehaltlich der höchstpersönlichen Rechte - die Universal- und Singularsukzession möglich sein 43). Es handelt sich dabei nicht um eine echte Sukzession in ein hängiges Verfahren, sondern die rechtskräftig festgestellte steuerrechtliche Verpflichtung geht kraft Zivilrecht 44) auf die Erben über, was eine besondere Sukzession nicht erforderlich macht; alle aus dem Steuerrechtsverhältnis entspringenden Verpflichtungen und Befugnisse gehen von Gesetzes wegen auf den Rechtsnachfolger über 45). Ohne am vorausgegangenen Verfahren teilgenommen zu haben, müssen die Erben daher bereits rechtskräftig festgestellte Steuern bezahlen, oder können durch eine vom Rechtsvorgänger bereits bezahlte Steuer, die sich nach der Entdeckung eines Revisionsgrundes als zu hoch erweist, in ihren erbrechtlichen Ansprüchen geschmälert werden 46). In diesen Fällen sind die Erben durch die ererbte Steuerschuld materiell beschwert und haben einen praktischen, geldwerten Nutzen (Steuerrückerstattung) an der Geltendmachung eines nach dem Wegfall des ursprünglichen Steuersubjektes entdeckten Revisionsgrundes. Je nach Ausgestaltung im Gesetz kann daher der einzelne Erbe in eigenem Namen 47) oder die Erbengemeinschaft die Revision der Veranlagung beantragen 48).

Gleich verhält es sich bei einer aufgelösten Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft, da gemäss Art. 568 und 604 OR die unbeschränkt haftenden Gesellschafter für alle Verbindlichkeit der Gesellschaft haften. Ferner besitzt auch der Rechtsnachfolger

42) Reimann/Zuppinger/Schärer, N 7 zu § 108.

43) Blumenstein, System S. 425.

44) Art. 560 ZGB.

45) Blumenstein, S. 61 f., 357; Höhn, Steuerrecht, S. 106; Reimann/Zuppinger/Schärer, N 32 zu § 108.

46) Graf, S. 111.

47) So im zürcherischen Steuerrecht. Vgl. Reimann/Zuppinger/Schärer, N 32 zu § 108.

48) Graf, S. 111.

einer juristischen Person oder Personengesellschaft die Befugnis zur Revision gegenüber Veranlagungen, die sich auf die alte aufgelöste, umgewandelte oder übernommene juristische Person oder Personengesellschaft beziehen 49).

cc) Der solidarisch Mitverpflichtete

Das Gesetz erklärt gewisse Personen als für die Steuerentrichtung verantwortlich, obwohl sie selbst nicht steuerpflichtig sind (Steuermithaftung). Das betrifft namentlich die Ehefrau und die Kinder für die auf ihre Steuerobjekte entfallenden Anteile 50), die Erben für die Steuerschuld des Erblassers bis zum Betrag ihres Erbteils 51) sowie den Steuerbürgen 52). Alle diese Personen haben ein persönliches, schutzwürdiges Interesse daran, dass sie nur soviel Steuern zu bezahlen haben, als der ursprüngliche Steuerpflichtige gesetzlich zu zahlen verpflichtet gewesen wäre. Deshalb müssen die solidarisch Mitverpflichteten ein selbständiges Revisionsrecht haben, sobald die latente subsidiäre Haftung aktuell wird und eine Verpflichtung zur Bezahlung besteht oder diese schon erfolgt ist 53).

b) Die Revisionsbefugnis im VwVG

Wie im Steuerrecht deckt sich auch im Verwaltungsrecht das Rechtsschutzinteresse des Revisionsverfahrens inhaltlich mit dem schutzwürdigen Interesse im Beschwerdeverfahren (Art. 48 lit. a VwVG), sowie mit demjenigen im Verwaltungsverfahren am Erlass einer Feststellungsverfügung (Art. 25 Abs. 2 VwVG) oder einer Verfügung überhaupt 54). Revisionsbefugt ist somit, wer durch die zu revidierende Verfügung berührt ist und wem die erfolgreiche Revision einen praktischen Nutzen eintragen oder die Abwendung eines wirtschaftlichen, ideellen, materiellen oder

49) Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 32 zu § 108; Blumenstein, System, S. 61 f.; Graf, S. 111.

50) Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 20 f. zu § 116; Bosshardt, S. 48; Graf, S. 112.

51) Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 22 f. zu § 116; Bosshardt, S. 48; Graf, S. 112.

52) Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 26 zu § 116; Graf, S. 112.

53) Graf, S. 112.

54) Gygi, S. 113 f.; 98 Ib 59; VPB 42.96.

anders gearteten Nachteils, den die angefochtene Verfügung zur Folge hätte, bewirken würde 55). Das "Berührtsein" setzt voraus, dass der Betroffene von der angefochtenen Verfügung beschwert ist; er muss einen spezifischen Nachteil erlitten haben, wobei unwesentlich ist, ob er in den rechtlichen oder bloss tatsächlichen Interessen beeinträchtigt ist 56). Berührt ist daher derjenige, welcher in einer besonders nahen, negativen ("belasteten") Beziehung zur angefochtenen Verfügung steht 57). Revisionsbefugt ist somit nur derjenige, der ein "eigenes" Interesse an der Anfechtung hat.

Da indessen der Rechtsmittelpetent nur "berührt" und nicht betroffen sein muss, ist nicht nur dem direkten Verfügungsadressaten und seinem unmittelbaren Rechtsnachfolger 58) die Revision zu gestatten, sondern auch demjenigen, an den sich die Verfügung nicht unmittelbar richtet, der aber mittelbar berührt ist (Drittinteressierter), wie etwa der Konkurrent bei Kontingentierungsbewilligungen, der Nachbar von Hochhäusern oder die Nachbarschaft von Kernkraftwerken 59). Nicht beschwert und daher nicht zur Revision befugt ist derjenige Dritte, der nicht stärker als jeder beliebige Dritte oder die Allgemeinheit von der Verfügung benachteiligt wird 60).

II. Die Stellung der Behörden im Revisionsverfahren

Verlangt der Private mit einem Rechtsmittel die Aufhebung oder die Aenderung einer Verfügung, so fordert er gewissermassen als Kläger in eigenem Namen von der Rechtsmittelinstanz Rechtsschutz. Beklagter und zugleich Gegenpartei müsste die verfügende, genauer die von ihr vertretene Verwaltungseinheit sein, in deren Namen sie verfügt hat 61). Der Rechtsschutz wird gegen sie gefordert 62). Die Behörde als solche ist nicht rechtsfähig und kann nicht als Partei auftreten 63). Sie tritt vielmehr nur als

55) Gygi, S. 113; 104 Ib 249.

56) Saladin, Verwaltungsverfahren, 20.331; Gygi, S. 113.

57) Saladin, Verwaltungsverfahren, 20.331; 103 Ib 339, 149 f..

58) Gygi/Stucki, N II 1 zu Art. 28.

59) Fleiner-Gerster, S. 195; VPB 42.96.

60) Nur die "Berührten" sollen sich auf dem Wege des Individualschutzes zur Wehr setzen können. Die Allgemeinheit dagegen soll sich über den politischen Weg Gehör verschaffen. Vgl. Fleiner/Gerster, S. 196.

61) Reimann/Zuppinger/Schärer, N 16 zu § 92.

62) Gygi, S. 128; Saladin, Verwaltungsverfahren, 11.41.

63) Gygi, S. 120; Saladin, Verwaltungsverfahren, 11.22.

das zur Vertretung berufene Organ einer öffentlichen Organisation (Bund, Kanton, Gemeinde) auf. Der Verwaltungseinheit, nicht ihrem Organ, ist daher Parteistellung, und zwar die des Beklagten, einzuräumen 64).

1. Die beteiligten Behörden im Steuerrecht

Die Revision ist Sache der verfügenden, nicht einer übergeordneten Instanz. Zuständig für Entgegennahme und Prüfung des Revisionsbegehrens ist diejenige Steuerbehörde, die den zu revidierenden Entscheid gesetzt hat 65). Diese Behörde prüft die formellen Voraussetzungen des Gesuches und stellt es, wenn es sich als zulässig erweist, allen beteiligten Parteien zur Vernehmlassung zu 66). So ist beispielsweise bei der Revision einer Veranlagungsverfügung neben dem Steuerkommissär als Revisionsinstanz auch das Steueramt der Wohnsitzgemeinde beteiligt; oder es ist bei der Revision eines Einspracheentseides neben der Steuerkommission als Revisionsbehörde der Steuerkommissär sowie das Steueramt der Wohnsitzgemeinde ins Verfahren miteinzubeziehen 67).

Bei der Beantwortung der Frage, ob und inwieweit der Revisions- und den andern am Verfahren beteiligten Behörden Parteistellung zukommt, ist in Betracht zu ziehen, dass der Staat im Prozess keine subjektiven Rechte verfolgt oder verteidigt, wie der Steuerpflichtige oder die Parteien im Zivilprozess. Vertreten durch die Behörden tritt der Staat als Wahrer des öffentlichen Interesses und des objektiven Rechts auf 68). Parteistellung und damit Schutz durch Parteirechte ist daher für die Revisionsbehörde gar nicht nötig. Das gleiche gilt auch für die zur Vernehmlassung eingeladenen andern Steuerbehörden. Auch sie haben keine subjektiven Rechte zu verteidigen. Sie haben lediglich mitzuhelfen, im Rahmen der staat-

64) Gygi, S. 128.

65) Reimann/Zuppinger/Schärner, N 5 zu § 110.

66) Reimann/Zuppinger/Schärner, N 2 zu § 111.

67) Reimann/Zuppinger/Schärner, N 3 zu § 111.

68) Wespi, S. 289.

lichen Zuständigkeitsordnung das objektive Recht zu verwirklichen, m.a.W. sie selbst angehende Rechtsverhältnisse einseitig mit einer für alle Beteiligten bindenden Wirkung zu regeln. Wenn also die Revisions- und die andern Behörden handeln oder handeln müssen, können sie dies nicht als echte Partei tun, sondern nur als formell beauftragte, mit gesetzlichen Rechten und Pflichten ausgestattete Behörde im Namen der Verwaltungseinheit, als Vertreter des öffentlichen Interesses an der richtigen Durchführung des objektiven Rechts.

Auch wenn die verfügende Instanz befugt ist, gemäss der Bestimmungen über die Nachsteuererhebung von Amtes wegen ihren Entscheid in Revision zu ziehen, kann sie gleichwohl nicht als echte Partei angesprochen werden. Es kommt ihr lediglich die formelle Parteirolle zu, nach Entdeckung eines Revisionsgrundes ein Revisionsverfahren einzuleiten. Diese Regelung ist im Hinblick auf das öffentliche Interesse an der Verwirklichung des objektiven Rechts und des Grundsatzes der Rechtsgleichheit verständlich und auch erforderlich. Ist nämlich eine Verfügung aufgrund einer Revisionstatsache für den Bürger günstiger ausgefallen, als vom Gesetz gewollt, so wird dieser kaum eine Revision zu seinen Ungunsten anstrengen, nur um eine ordnungsgemäss zustandegекommene, für ihn jedoch ungünstigere Verfügung zu erwirken; vielmehr muss die Behörde einschreiten und ihrerseits selbständig ein Revisionsverfahren einleiten können. In dieser formellen Befugnis, ein entsprechendes Revisionsverfahren durch Parteivorkehr anhängig zu machen, erschöpft sich die Parteirolle der verfügenden Behörde. Nach der formellen Anhängigmachung des Revisionsverfahrens hat sie wieder als Organ der berechtigten Verwaltungseinheit im Rahmen ihrer öffentlichrechtlichen Zuständigkeit zu handeln und einen Entscheid zu fällen. Vom Moment der Rechtshängigkeit an ist denn auch die

Behörde nicht mehr auf den Schutz durch Parteirechte angewiesen, sondern kann aufgrund des herrschenden Amtsbetriebes das Interesse der Allgemeinheit an ordnungsgemäss zustandegewordenen Verfügungen im Einklang mit den entsprechenden Verfahrensbestimmungen durchsetzen.

2. Die beteiligten Behörden im VwVG

Analoges gilt für die beteiligten Behörden im Revisionsverfahren des VwVG. Auch hier kommt es nicht darauf an, ob das Verfahren auf Parteibegehren hin oder von Amtes wegen eingeleitet worden ist. Sowohl die Revisionsinstanz als auch die allenfalls zur Vernehmlassung eingeladenen andern Behörden (Art. 68 Abs. 2 i.V.m. Art. 57 Abs. 1 VwVG) sind lediglich formell beauftragte, mit gesetzlichen Rechten und Pflichten ausgestattete Behörden. Sie treten auf im Namen der Verwaltungseinheit und demgemäss als Vertreter des öffentlichen Interesses an der richtigen Durchführung des objektiven Rechts.

§ 10 Die Revisionsgründe im einzelnen

I. Allgemeines

Die Revisionsbedürftigkeit von Steuer- und Verwaltungsentscheiden gründet auf der Erfahrungstatsache, dass menschliches Handeln Fehlleistungen nicht ausschliesst, selbst wenn es mit dem Stempel der Staatsautorität versehen ist 1). Als ausserordentliches Rechtsmittel setzt sich die Revision über die für alle Beteiligten bindende Wirkung von Verfügungen hinweg. Dass die verfügende Instanz - von Amtes wegen oder auf Parteibegehren hin - auf ihren verbindlichen Akt zurückkommen kann, stellt prozessrechtlich gesehen eine Anomalie dar. Nach Lehre und Rechtsprechung ist deshalb die Revision nur beim Vorliegen spezieller Verhältnisse, welche die Aufrechterhaltung einer Verfügung als rechtstaatlich nicht mehr vertretbar erscheinen lassen, zulässig.

Das Kernstück der Revision zugunsten des Pflichtigen bilden daher die gesetzlichen oder aussergesetzlichen, d.h. durch die Rechtsprechung herausgearbeiteten Revisionsgründe. Diese wurden nach anfänglichem Zögern vorab vom Bundesgericht in Anlehnung an die zivilprozessuale Regelung in den Art. 136 ff. OG als ungeschriebene Grundsätze für das Steuer- und Verwaltungsrecht herausgebildet und nach und nach ins geschriebene Recht überführt. Das ausserordentliche Rechtsmittel der Revision hat so in allen Bereichen des Verwaltungs- und Steuerrechts seinen berechtigten Einzug gefunden. Er wäre heute aus rechtstaatlicher Sicht gar nicht mehr wegzudenken 2). Zudem ist anerkannt, dass die mittels Revision zu korrigierenden, schwerwiegenden Mängel einer Verfügung hauptsächlich verfahrensrechtlicher Natur sind 3). Die verwaltungs- und steuerrechtlichen Revisionsgründe erschöpfen sich indessen nicht in den vom Zivil-

1) Gygi, in ZSR 78 I 402.

2) Ueber die Zulässigkeit der Revision, auch wenn eine ausdrückliche gesetzliche Normierung fehlt, wird heute denn auch nicht mehr gestritten.

3) siehe oben, § 5 II 2b.

prozessrecht vorgegebenen. Sie sind entsprechend der Eigenart des Verwaltungsverfahrens modifiziert und ausgebaut worden, insbesondere bedingt durch den das Verfahren beherrschenden Untersuchungsgrundsatz und das Postulat der richtigen Durchführung des objektiven Rechts. Es ist deshalb gerechtfertigt, auch die Verletzung von wesentlichen Verfahrensvorschriften betreffend das rechtliche Gehör als Revisionsgrund anzuerkennen, ist doch der rechtsunkundige Laie im Verwaltungsverfahren oft nicht in der Lage, rechtzeitig die Verletzung von Verfahrensvorschriften zu erkennen 4).

II. Die kantonalrechtlichen Revisionsgründe

A. Das Vorliegen neuer erheblicher Tatsachen oder entscheidender Beweismittel

Schlechthin als der "primäre" (und klassische) Revisionsgrund bezeichnen die Gesetze den Revisionsgrund der neu aufgefundenen Tatsachen oder Beweismittel, die dem Gesuchsteller im Zeitpunkt der ersten Entscheidung bei gebotener Aufmerksamkeit nicht bekannt gewesen waren oder aus sonstigen stichhaltigen Gründen nicht hatten früher beigebracht werden können 5). Ueberall wo in den Gesetzen ausdrücklich Revisionsnormen bestehen, ist auch eo ipso dieser Revisionsgrund zu finden. Er lautet im wesentlichen überall gleich. Wird er nicht ausdrücklich statuiert, so ist er in einem andern, allgemein formulierten Revisionsgrund mitenthalten 6).

Der Revisionsgrund neu aufgefundener Tatsachen oder Beweismittel ist typisch verfahrensrechtlicher Natur. Seine Funktion besteht darin, den unrichtigen oder unvollständigen Sachverhalt, auf dem die zu revidierende Verfügung beruht, nachträglich zu korrigieren und eine neue Entscheidung auf verbesserter Grundlage zu ermöglichen. Vorausgesetzt wird jedoch, dass der Ge-

4) Fleiner-Gerster, S. 207.

5) Haesler, in ZBl 62, 124; Graf, S. 77; Feigenwinter, S. 84; StR 34, 196.

6) Reimann/Zuppinger/Schärner, N 23 zu § 108.

suchsteller im vorausgegangenen Verfahren nicht versäumt hat, alles zu tun, um den Sachverhalt richtig und vollständig festzustellen. Dem Gesuchsteller darf keine Nachlässigkeit in der Verfahrensbeteiligung vorgeworfen werden können. Trotz pflichtgemässer Sorgfalt in der Verfahrensbeteiligung ist es jedoch häufig aus äusseren Gründen, z.B. weil ein Zeuge in der kritischen Zeit unbekannt abwesend war, nicht möglich, ein nicht ordnungsgemässes Zustandekommen der Verfügung zu verhindern. Mit der Statuierung dieses Revisionsgrundes wollen Gesetz und Rechtsprechung verhindern, dass ein rechtskräftiger Steuerentscheid bestehen bleibt, obwohl sich nachträglich herausstellt, dass die Steuerbehörden bei ihrem Entscheid von unrichtigen oder unvollständigen tatsächlichen Voraussetzungen ausgegangen sind, ohne dass der Petent in der Lage gewesen wäre, für eine vollständige Entscheidungsgrundlage zu sorgen 7).

1. Der Begriff der neuen Tatsache

a) Die neue Tatsache

Unter dem Begriff der "neuen Tatsache" im Sinne der Revisionsbestimmungen sind Umstände und Ereignisse zu verstehen, die geeignet sind, den von der Behörde der Veranlagung zugrundegelegten Sachverhalt zu verändern. Als Revisionsgrund können daher nur solche Umstände und Ereignisse anerkannt werden, die sich auf die faktische Entscheidungsgrundlage beziehen und für den Entscheid der Behörde als Teil des von ihr rechtlich zu beurteilenden Tatbestandes von Bedeutung waren 8). Die neu entdeckte Tatsache muss den Sachverhalt so verändern können, dass sich auch die daran zu knüpfenden Rechtsfolge verändert. Die Veränderung des massgebenden Sachverhaltes muss m.a.W. die Entscheidung insbesondere bezüglich Höhe und Bestand der Steuerforderung in einem für den Petenten günstigen Sinne beeinflussen können 9).

7) Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 23 zu § 108.

8) 88 II 63 f.; Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 23 zu § 108; Haesler in ZBl 62, 124; Graf, S. 78.

9) Haesler, in ZBl 62, 124; Feigenwinter, S. 84.

Der Revisionsgrund der Entdeckung neuer erheblicher Tatsachen liegt vor allem dann vor, wenn sich nachträglich herausgestellt hat, dass über Bestand und Höhe der Steuerforderung unter Annahme eines falschen oder unvollständigen Sachverhaltes zum Nachteil des Pflichtigen entschieden worden ist 10). Als neue Tatsache, die zu einer Revision führt, ist beispielsweise anzusehen die nachträgliche Entdeckung von Schulden, der Untergang oder die nachträgliche Feststellung der Fälschung eines Wertgegenstandes (Schmuck, Gemälde, etc.) 11). Von grosser Bedeutung sind auch Geschehnisse im Ausland, wie z.B. die Blockierung von Vermögenswerten oder von Schulden, die mit einem ausländischen Erbfall im Zusammenhang stehen, der Konkurs eines Schuldners oder die Nichtanerkennung einer Erbschaftsteilung durch die zuständige Behörde, nachdem die Erbteile bei den einzelnen Erben bereits besteuert wurden 12).

Keine "Tatsachen" im Sinne des vorliegenden Revisionsgrundes bildet die nachträgliche Aenderung der Praxis oder der Rechtsauffassung 13). Es würde dem Wesen jeglicher verbindlicher Rechtsanwendung, der Rechtssicherheit wie auch dem Wesen der Revision selbst widersprechen, wenn sämtliche früheren Entscheide lediglich aus dem Grunde revidiert werden könnten, weil die Behörde nachträglich aus einer bekannten Situation andere Schlüsse zieht oder gewisse rechtliche Fragen abweichend beurteilt, insbesondere eine Vorschrift anders auslegt 14). Die Durchsetzung einer abweichenden Rechtsauffassung wie auch das Begehren um eine abweichende Würdigung der beim Entscheid bekannten Tatsache hat ausschliesslich über den ordentlichen Rechtsmittelweg zu geschehen.

In der Regel stellen auch blossе Vermutungen oder Möglichkeiten sowie nachträgliche, von der früheren abweichende Schätzungen und Bewertungen keine neuen Tatsachen dar 15). Das

10) Reimann/Zuppinger/Schärrier, N 23 zu § 108.

11) Reimann/Zuppinger/Schärrier, N 27 zu § 108; Graf, S. 80; Haesler, in ZBl 62, 124.

12) Graf, S. 80.

13) Reimann/Zuppinger/Schärrier, N 28 zu § 108; Känzig, N 8 zu Art. 126; Masshardt, S. 427; Haesler, in ZBl 62, 129; StR 34, 197; Imboden/Rhinow, Nr. 43 B IV, Gygi, S. 193; Saladin, Verwaltungungsverfahren, 24.11; Gygi/Stucki, N 7 zu Art. 75; Kälz, VRG, N 12 zu § 67; Fleiner-Gerster, S. 246; 98 Ia 573; VPB 42.6.

14) Graf, S. 82.

15) Reimann/Zuppinger/Schärrier, N 28 zu § 108; Gygi/Stucki, N 6 zu Art. 75; v. Werra, VWV, N 9 zu Art. 33; Caviezel, S. 74.

verbietet schon die Rechtssicherheit wie auch die bindende Wirkung der Verfügung. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz ist jedoch dann zu machen, wenn sich die Schätzung oder die Bewertung auf einen Sachverhalt stützte, der sich nachträglich als unrichtig erweist. Es muss sich jedoch um eine Tatsache handeln, die den Sachverhalt, auf dem die Schätzung beruht, so zu verändern vermag, dass sich auch die daran zu knüpfende Rechtsfolge verändert. Das ist beispielsweise dann so, wenn sich das als echt betrachtete und versteuerte Kunstwerk (oder auch Schmuckstücke und ungefasste Edelsteine) nachträglich als wertlose Fälschung erweist 16).

b) Der Zeitpunkt des Eintrittes der neuen Tatsache

Die Revision hat zum Zweck, eine unrichtige oder unvollständige Entscheidungsgrundlage zu berichtigen und so gewisse vom Gesuchsteller nichtverschuldete Mängel im Zustandekommen der Verfügung zu beheben. Daraus muss folgen, dass nur solche Tatsachen eine Revision rechtfertigen, die schon zur Zeit der Fällung des Entscheides bereits vorhanden waren 17). Der Revisionsgrund der neuen Tatsachen bezieht sich also nur auf den Nachweis, dass die tatbeständliche Entscheidungsgrundlage des früheren Entscheides von Anfang an unrichtig war 18). Dagegen können als Revisionsgründe diejenigen Tatsachen nicht in Betracht fallen, die erst seit dem früheren Verfahren, d.h. seit dessen Beendigung, sei es im erstinstanzlichen oder im Rechtsmittelverfahren, oder wenigstens seit dem Zeitpunkt, in welchem im damaligen Verfahren Tatsachen noch vorgebracht werden konnten, eingetreten sind. Der Zweck der Revision geht nicht dahin, eine rechtskräftige Verfügung einem inzwischen veränderten Sachverhalt anzupassen. Vielmehr kommt eine Revision nur in Frage, um die Entscheidungsgrundlage zu berichtigen, die sich nachträglich

16) Graf, S. 82.

17) Birchmeier, S. 506; Reimann/Zuppinger/Schärerer, N 28 zu § 108; Höhn, Steuerrecht, S. 404; StR 34, 196; Imboden/Rhinow, Nr. 43 B I c; Gygi/Stucki, N 4 zu Art. 75; von Werra, VWV, N 16 zu Art. 33; KStZ, VRG, N 11 zu § 67.

18) Gygi, S. 193.

als fehlerhaft erwiesen hat 19).

2. Der Begriff des neuen Beweismittels

a) Das Beweismittel

Im Revisionsverfahren kann grundsätzlich jedes Beweismittel Beachtung finden, das schon im früheren Verfahren als solches anerkannt war, mit dem also der Beweis damals hätte erbracht werden können, wie Urkunden, Zeugenaussagen, Fotos, Pläne, schriftliche oder mündliche Berichte über vergangene und zu beweisende Tatsachen, etc.. Diese Beweismittel müssen der Erhaltung von Tatsachen dienen; sie müssen den Zweck haben, die Behörde von der Wahrheit einer Behauptung einer ungewissen, in der Vergangenheit liegenden Tatsache zu überzeugen. Selbständiger Revisionsgrund ist ein neu entdecktes Beweismittel demnach nur dann, wenn es der Erhaltung von Tatsachen dient, die schon im früheren Verfahren bekannt waren, jedoch mangels genügender Beweise nicht berücksichtigt werden konnte. Entsprechendes gilt auch für Tatsachen, die der Gesuchsteller im früheren Verfahren noch nicht behauptet hat, weil er sie nicht kannte, die aber bereits damals eingetreten waren. Nicht zu berücksichtigen sind dagegen diejenigen neuen Beweismittel, die sich auf Tatsachen beziehen, die erst im Revisionsverfahren eingetreten sind 20).

Auch ein nachträgliches Ersuchen um Beweisabnahme zu früher aufgestellten Behauptungen vermag eine Revision nicht zu bewirken 21). Dies gilt sowohl für den Fall, in welchem durch ein neues Gutachten das Ergebnis einer bereits erfolgten Begutachtung widerlegt werden will, als auch dann, wenn im früheren Verfahren der Antrag auf Begutachtung in Würdigung des mutmasslichen Ergebnisses abgelehnt worden ist 22). Nicht zu berücksichtigen sind auch diejenigen Beweismittel, die zwar schon

19) Birchmeier, S. 506; von Werra, N 10 zu Art. 33; 73 II 125.

20) Birchmeier, S. 506 f.; Haesler, in ZBl 62, 124 f.; Graf, S. 83; StR 34, 197; von Werra, VWV, N 13 zu Art. 33.

21) Caviezel, S. 76.

22) von Werra, VWV, N 13 zu Art. 33; Gygi/Stucki, N 6 zu Art. 75; Caviezel, S. 76.

in früheren Verfahren angerufen worden sind, für welche aber lediglich eine erneute, abweichende Würdigung verlangt wird. Eine abweichende Würdigung ist ausschliesslich auf dem ordentlichen Rechtsmittelweg anzubegehren.

Keine neuen Beweismittel stellen Augenschein, Sachverständigengutachten oder eine neue Expertise dar, die aufgrund unveränderter Tatsachen zu andern Schlüssen gelangen, als sie der angefochtenen Entscheidung zu Grunde gelegt worden waren 23). Diesen Beweismitteln ist gemeinsam, dass sie der Behörde die Erkenntnis von sinnlich wahrnehmbaren oder durch besondere wissenschaftliche oder technische Kenntnisse zu erforschende Tatsachen vermitteln; sie überzeugen die Behörde jedoch nicht von der Wahrheit einer ungewissen, in der Vergangenheit liegenden Tatsache. Gleiches gilt für später entstandene wissenschaftliche Abhandlungen und Lehrbücher, die neue Erkenntnisse bringen. Sie können wohl Hilfsmittel für die Behörde sein, nicht jedoch Beweismittel für eine konkrete Tatsache 24). Insbesondere wird auch eine neue Buchexpertise keine Revision auszulösen vermögen, es wäre denn, sie beruhe auf Tatsachen, die im früheren Verfahren nicht bekannt waren und auch nicht bekannt sein konnten 25).

b) Der Zeitpunkt der Entstehung des neuen Beweismittels

Wie die "neue Tatsache" muss auch das neu aufgefundene Beweismittel zur Zeit der Entscheidung bereits bestanden haben; es muss im Bemessungsjahr bzw. am Bemessungsstichtag verlegen haben 26). Es muss sich also um ein Beweismittel handeln, mit dessen Hilfe im früheren Verfahren eine behauptete Tatsache schlüssig hätte bewiesen werden können, wenn der Gesuchsteller es im massgebenden Zeitpunkt bekannt hätte 27). Ausgeschlossen sind daher diejenigen Beweismittel, die nach dem Stand von

23) Haesler, in ZBl 62,125; Gygi, S. 193; Gygi/Stucki, N 6 zu Art. 75.

24) Birchmeier, S. 507; StR 34,197.

25) Haesler, in ZBl 62,125.

26) Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 24 zu § 108.

27) StR 34,197; Graf, S. 82 f.

Wissenschaft und Technik zur Zeit des früheren Verfahrens noch gar nicht existieren. Die Revision soll dem Petenten nicht zu einem Entscheid verhelfen, wie er allenfalls zu erreichen wäre, wenn der Sachverhalt jetzt wie er sich heute beweismässig bietet, beurteilt würde. Sie soll dem Petenten lediglich ermöglichen, unter bestimmten Voraussetzungen den wahren Sachverhalt nachträglich noch zur Geltung zu bringen 28).

3. Erheblichkeit

Voraussetzung der Geltendmachung von "neuen erheblichen Tatsachen oder entscheidenden Beweismitteln" ist ihre Erheblichkeit. Bagatellfälle sollen nicht ein kosten- und zeitintensives Verfahren auslösen können. Die angerufenen neuen Tatsachen und Beweismittel müssen daher von ausschlaggebender Bedeutung sein. Erheblich ist eine Tatsache dann, wenn sie geeignet ist, die Entscheidungsgrundlage so sehr zu verändern, dass sich zwangsläufig auch die daran zu knüpfende Rechtsfolge in einer für den Petenten günstigen Weise verändert. Sie muss eine für den Petenten günstigere Verfügung zu bewirken vermögen 29) 30). Erheblich ist eine Tatsache dann nicht, wenn sie auch für den Fall nicht hätte berücksichtigt werden können, wenn sie der Partei im früheren Verfahren bekannt gewesen wäre 31). Entscheidend ist ein Beweismittel, wenn es allein oder zusammen mit andern, früher bekannten oder "neuen" Beweismitteln beweiskräftig genug ist, um eine erhebliche Tatsache zu erhärten 32). Das neue Beweismittel muss geeignet sein, den rechtserheblichen Sachverhalt in einem derart neuen Lichte zu zeigen, dass anders zu entscheiden gewesen wäre, wenn das nunmehr angerufene Beweismittel schon im früheren Verfahren vorgelegen hätte 33). Nicht

28) Birchmeier, S. 506; 73 II 125.

29) Birchmeier, S. 506; Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 23 zu § 108; StR 34,198; von Werra, VWV, N 14 zu Art. 33; Gygi/Stucki, N 4 zu Art. 75.

30) Andernfalls würde es an einem praktischen Nutzen an der Revision, d.h. an einem genügenden Rechtsschutzinteresse fehlen. Siehe oben, § 9 II 3.

31) Birchmeier, S. 506.

32) von Werra, VWV, N 15 zu Art. 33.

33) 99 V 191 E. 2.

zu berücksichtigen sind daher alle Tatsachen oder Beweismittel, bei deren Kenntnis im früheren Verfahren die Behörden nicht anders oder nicht wesentlich anders entschieden hätten, d.h. wenn trotz der berichtigten und vervollständigten Entscheidungsgrundlage die alte Verfügung lediglich bestätigt würde 34). Für die materielle Wahrheit und Gerechtigkeit wäre bei der Berücksichtigung solcher Tatsachen oder Beweismittel als Revisionsgründe praktisch nichts gewonnen, wohl aber die Rechtssicherheit durch die zeitweilige Aufhebung der Rechtskraft ohne Nutzen gefährdet. Erweisen sich die angerufenen Tatsachen und Beweismittel nicht als rechtserheblich, so ist das Revisionsgesuch abzuweisen und nicht ein Nichteintretensentscheid auszufällen 35).

4. Die Neuheit und die Unmöglichkeit der früheren Beibringung

Der Zweck des ausserordentlichen Rechtsmittels der Revision geht nicht dahin, eine rechtskräftige Verfügung jederzeit einem inzwischen veränderten Sachverhalt anzupassen. Die Revision zielt grundsätzlich darauf ab, gewisse vom Gesuchsteller nicht-verschuldete Mängel im Zustandekommen der Verfügung zu beheben. Als revisionsbegründende "neue" Tatsachen und Beweismittel sind daher nur solche von Belang, die im früheren Verfahren nicht zur Verfügung standen, jedoch vor Erlass des zu revidierenden Entscheides bereits eingetreten waren. Beachtlich sind somit im Prinzip lediglich "alte" Tatsachen und Beweismittel, die dem Gesuchsteller erst später bekannt bzw. zugänglich geworden sind 36). Neue Tatsachen oder Beweismittel begründen nur dann einen Anspruch auf Revision, wenn der Petent nachzuweisen vermag, dass er sie auch bei zumutbarer Sorgfalt nicht kennen und rechtzeitig beibringen konnte. Die frühere (rechtzeitige) Beibringung muss dem Gesuchsteller aus Gründen

34) Graf, S. 88 f.

35) Gygi/Stucki, N 9 zu Art. 75; Caviezel, S. 73.

36) Rermann/Zuppinger/Schärer, N 24 zu § 108; Blumenstein, in ASA 19,205; Höhn, Steuerrecht, S. 404; Graf, S. 80; Haesler, in ZBl 62,124; StR 34,196; von Werra, VWV, N 10 zu Art. 33; Gygi/Stucki, N 4 zu Art. 75; Kölz, VRG, N 11 zu § 67; Caviezel, S. 74.

unmöglich gewesen sein, die er nicht zu vertreten hat. Er muss überhaupt nicht in der Lage gewesen sein, sie geltend zu machen, oder es muss für ihn dazu schlechterdings keine Veranlassung bestanden haben 37). Allgemein lässt es an der erforderlichen Umsicht fehlen, wer den Prozess unsorgfältig geführt hat. Einer Revision ist daher dann nicht stattzugeben, wenn die nachträgliche Geltendmachung von wesentlichen Tatsachen oder entscheidenden Beweismitteln einer unsorgfältigen Prozessführung im früheren Verfahren zuzuschreiben ist. Hat der Gesuchsteller beispielsweise eine Urkunde durch Nachlässigkeit zu spät gesucht oder gefunden, oder sich zu spät über den Inhalt der ihm ihrer Existenz nach bekannten Urkunde unterrichtet, so war ihm die frühere Beibringung nicht unmöglich; ebenso, wenn es sich um allgemein zugängliche Unterlagen handelt 38). Die Revision darf nicht dazu dienen, im ersten Verfahren begangene, vermeidbare Unterlassungen der Partei nachzuholen. Die Partei muss stets die zur Abklärung des Sachverhalts notwendige und ihr zumutbare Tätigkeit entfaltet haben. Auch bei Geltung des Untersuchungsgrundsatzes obliegt es grundsätzlich der Partei, ihre Rechtsvorkehren zu begründen und sich aktiv um die Sachverhaltsaufklärung zu bemühen. Im Rahmen des ihr Zumutbaren trägt die Partei die Behauptungslast für die wesentlichen Tatsachenvorbringen, es sei denn, der Richter habe zusätzliche Untersuchungen anzustellen 39). Im Revisionsverfahren sind deshalb solche Tatsachen nicht mehr als "neu" zu qualifizieren, die der Partei bekannt waren, aber von ihr nicht behauptet worden sind, oder wenn sie bei Tatsachen, die zu einem früheren Zeitpunkt zwar ihrem genauen Umfange nach noch nicht bekannt waren, aber wenigstens den Umrissen nach schon feststanden, keinen entsprechenden Vorbehalt angebracht hat 40). Nicht neu sind auch

37) Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 29 zu § 108; Haesler, in ZBl 62,124; Blumenstein, System, S. 367; Höhn, Steuerrecht, S. 404; von Werder, VWV, N 16 zu Art. 33; Birchmeier, S. 507; Kölz, VRG, N 10 zu § 67; Gygi/Stucki, N 8 zu Art. 75; Gygi, S. 194; 103 Ib 89 E 3, 98 Ia 572; VPB 42.6; ASA 45,544.

38) Birchmeier, S. 507.

39) Gygi, S. 33, 153 f..

40) StR 34,198; Graf, S. 85.

Tatsachen, über die, obgleich sie im Verfahren vorgetragen wurden, aus irgendwelchen Gründen nicht Beweis geführt wurde, sei es, weil das Gericht sie nicht für erheblich hielt, sei es, weil die behauptende Partei auf die Beweisführung verzichtete oder einen gestellten Beweisantrag im Laufe des Verfahrens ausdrücklich oder stillschweigend fallen liess. Das Revisionsverfahren ist nicht dazu bestimmt, die Frage der Erheblichkeit einer Behauptung über die, weil sie nicht als erheblich angesehen worden ist, nicht Beweis geführt wurde, erneut aufzuwerfen, oder versäumte oder fallengelassene Beweisanträge nachzuholen. Eine Ausnahme ist nur dann zu machen, wenn die Partei auf die Beweisführung verzichtet, weil ihr die Beweismittel fehlten oder der Beweis mit den angerufenen Mitteln nicht hätte erbracht werden können. Findet sie indessen nachträglich entscheidende Beweismittel auf, die sie im früheren Verfahren nicht beibringen konnte, so ist die Revision zulässig; aber nicht deshalb, weil die behauptete Tatsache neu wäre, sondern weil die nachträgliche Anrufung eines neuen entscheidenden Beweismittels, das im früheren Verfahren nicht beigebracht werden konnte, einen besonderen (und selbständigen) Revisionsgrund bildet 41).

Die erst nachträgliche Beibringung muss unverschuldet sein 42); die Revision ist dann ausgeschlossen, wenn der Gesuchsteller die Gründe, aus denen er sie verlangt, von einer unsorgfältigen Verfahrensbeteiligung herrühren. Sorgfältig führt einen Prozess nur derjenige, welcher beim Vorliegen von besonderen Umständen, die in seiner Person oder derjenigen seines vertraglich bestellten Vertreters begründet sind, wie z.B. Krankheit, Militärdienst oder auch blosse Nachlässigkeit, rechtzeitig einen Vertreter bzw. einen neuen Vertreter bestellt. Vermag nun der Steuerpflichtige den Nachweis nicht zu erbringen, dass er von den

41) 98 II 253 f.

42) Reimann/Zuppinger/Schärfer, N 23 zu § 108; Birchmeier, S. 507; Känzig, N 8 zu Art. 126; Gygi, S. 194; Saladin, Verwaltungsverfahren, 13.222; 103 Ib 89 f..

(neuen) erheblichen Tatsachen oder den Beweismitteln keine Kenntnis hatte, ja auch bei Anwendung der pflichtgemässen Sorgfalt keine Kenntnis haben konnte 43), so ist ihm die Revision zu verweigern. Die Unmöglichkeit der früheren Beibringung beurteilt sich daher grundsätzlich nach objektiven Kriterien. Als Ursachen einer objektiven Unmöglichkeit, für welche der Gesuchsteller die Beweislast trägt 44), fällt namentlich in Betracht:

a) Unverschuldete Unkenntnis

In den meisten Fällen wird die nachträgliche Beibringung damit begründet, dass es dem Petenten trotz Anwendung der ihm zumutbaren Aufmerksamkeit nicht möglich war, die angerufenen Tatsachen oder Beweismittel rechtzeitig zu entdecken und geltend zu machen; dass ihm also kein Verschulden zur Last falle. Der Petent kann sich damit exculpieren, dass das rechtzeitige Vorbringen aus Gründen, die er nicht zu vertreten hat, und somit entschuldbar sind, unterblieben ist 45). Als bekannt hat sich der Gesuchsteller alles anrechnen zu lassen, was in den Akten enthalten ist, da ihm als Verfahrensbeteiligter grundsätzlich die Möglichkeit offen steht, Einsicht in die Akten zu nehmen; u.U. kann er sogar teilweise von den massgebenden Akten Kopien anfertigen 46). Wo jedoch ein besonderes Geheimhaltungsinteresse des Staates oder anderer Privater dem Anspruch auf Einblick in die Akten oder Teilen davon entgegensteht, diese somit dem Petenten nicht zugänglich sind 47), muss auch eine aktenmässige Tatsache als "neue" Tatsache anerkannt werden, sofern nicht ein besonderer Revisionsgrund für die Missachtung aktenmässiger Tatsachen besteht 48).

In einem Revisionsverfahren ist auch der nachlässige Gesuchsteller nicht zu schützen. Als über seine eigenen Verhält-

43) Reimann/Zuppinger/Schärner, N 29 zu § 108; Blumenstein, in ASA 19, 195, 205; Graf, S. 85; StR 34, 197 f..

44) Graf, S. 85; Reimann/Zuppinger/Schärner, N 25 zu § 108.

45) Gygi/Stucki, N 8 zu Art. 75; von Werra, VWV, N 16 zu Art. 33.

46) Graf, S. 86; Reimann/Zuppinger/Schärner, N 1 ff. zu § 76; Gygi, S. 53; Fleiner-Gerster, S. 182; Imboden/Rhinow, Nr. 83 B I.

47) Imboden/Rhinow, Nr. 83 B II; Gygi, S. 53; Fleiner-Gerster, S. 182.

48) siehe unten, § 10 II B 2 d.

nisse am besten Informierter hat er im eigenen Interesse aktiv an einer richtigen und vollständigen Sachverhaltfeststellung mitzuwirken 49). Tut er dies aus Nachlässigkeit nicht, oder kommt er seiner Nachweispflicht nicht oder nicht in genügender Weise nach, so hat er die nachteiligen Folgen seiner Unterlassung zu tragen 50). Er kann sich dann nicht auf unverschuldete Unkenntnis berufen 51). Er hätte nämlich bei Anwendung der ihm zumutbaren Aufmerksamkeit die entsprechenden Tatsachen oder Beweismittel rechtzeitig erkennen und geltend machen können. Das Revisionsverfahren darf wie erwähnt nicht dazu dienen, Versäumtes nach Ablauf der ordentlichen Rechtsmittelfrist nachzuholen 52).

Hat der Gesuchsteller sich im Verfahren eines vertraglich bestellten Vertreters bedient, so treten die Rechtswirkungen oder Handlungen des gehörig bevollmächtigten Vertretes grundsätzlich in der Person des Vertretenen ein. Aus dem Begriff der Stellvertretung ergibt sich, dass der Vertretene für das Verhalten des Vertreters einstehen muss. Ein Verschulden des Vertreters ist daher dem Petenten anzurechnen 53). Für das Kennen oder Kennenmüssen kommt es somit sowohl auf die Person des Vertreters wie des Vertretenen an. Die Kenntnis des Vertreters wird dem Vertretenen angerechnet und umgekehrt. Der Vertretene ist verpflichtet, selbst oder durch den Vertreter an der Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes mitzuwirken 54). Nachträglich entdeckte Fehler und Unterlassungen des Vertreters bilden daher keinen Revisionsgrund 55).

b) Der Beweisnotstand

Die Folgen der Beweislosigkeit eines Sachumstandes trägt die beweisbelastete Partei 56). Vermag die Partei den Beweis für einen rechtserheblichen Sachumstand nicht zu erbringen, sei

49) Reimann/Zuppinger/Schärner, N 1 zu § 72, N 29 zu 108.

50) Eine Pflicht des Berechtigten, Nachforschungen anzustellen, besteht indessen nicht, wo zureichende Anhaltspunkte für das Bestehen eines Revisionsgrundes fehlen. Vgl. von Werra, VWV, N 16 zu Art. 33.

51) Reimann/Zuppinger/Schärner, N 29 zu § 108; Graf, S. 86; Pestalozzi, N 3 zu § 108; Blumenstein, in ASA 19, 195.

52) Lehmann, N 3 zu § 108; von Werra, VWV, N 3 zu Art. 33.

53) Imboden/Rhinow, Nr. 29 B IIIc; 94 I 251 f.; oben 9 I 2a.

54) Graf, S. 87; Blumenstein, System, S. 359; Reimann/Zuppinger/Schärner, N 1 zu § 72.

55) Graf, S. 87.

56) Gygi, S. 153; Imboden/Rhinow, Nr. 88 B I; Kölz. VRG. N 3 zu § 7. 96

es weil überhaupt kein Beweismittel zur Verfügung steht, oder ein angebotenes Beweismittel sich nicht als genügend beweiskräftig erweist, schlägt der Beweismisserfolg zwangsläufig zum Nachteil derjenigen Partei aus, die aus dem unbewiesenen gebliebenen Sachverhalt Rechte ableiten konnte. Es ist jedoch auch der Fall denkbar, dass dem Petenten Beweismittel wohl bekannt waren, diese aber aus Gründen, die er nicht zu vertreten hat, nicht beigebracht werden konnten, z.B. weil ein entscheidender Zeuge in der kritischen Zeit unbekannt abwesend war oder weil das nur mit erheblicher Schwierigkeit im Ausland zu beschaffende Beweismittel nicht rechtzeitig vorlag. Scheiterte im früheren Verfahren der Beweis an einem unverschuldeten Beweisnotstand so muss, soll der Verwaltung nicht Rechtsverweigerung vorgeworfen werden können, das nachträglich beigebrachte Beweismittel, z.B. der wiederaufgetauchte Zeuge, als Revisionsgrund gehört werden. Eine Revision ist jedoch nur dann gegeben, wenn der Beweisnotstand keinen Grund bildet, die definitive Erledigung des Verfahrens so lange auszusetzen, bis das Beweismittel beigebracht werden kann 57). Gleiches muss gelten bei der Sperrung von wichtigen Akten. Eine Sperrung ist namentlich dann denkbar, wenn ein besonderes Geheimhaltungsinteresse des Staates oder anderer Privater besteht 58), oder im Rahmen einer strafrechtlichen Untersuchung 59).

Eine solche Situation entbindet indessen den Petenten nicht davon, die zu beseisenden Tatsachen wenigstens zu behaupten. Er muss auch in diesem Fall seinen Mitwirkungspflichten nachkommen. Tut er dies nicht, so kann u.U. wohl das Beweismittel als "neu" betrachtet werden, nicht jedoch die zu beweisende Tatsache. Seinen Prozess führt nicht mit der ihm zumutbaren Umsicht, wer seiner Behauptungslast nicht nachkommt.

57) Graf. S. 87

58) Imboden/Rhinow, Nr. 81 B II, 149 B II.

59) Graf, S. 88.

c) Keine Veranlassung zur Geltendmachung

Damit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich beigebracht werden können, muss der Petent überhaupt nicht in der Lage sein, sie rechtzeitig, d.h. schon im früheren Verfahren oder zumindest im ordentlichen Rechtsmittelverfahren, geltend zu machen, oder es muss für ihn dazu schlechterdings keine Veranlassung bestanden haben 60). Keine Veranlassung, eine bekannte Tatsache oder Beweismittel schon damals vorzubringen, hat der Petent namentlich dann, wenn der Rechtsmittelentscheid mangels genügender Beweise zweifellos zu seinen Ungunsten lauten müsste; m.a.W. wenn durch das eingelegte Rechtsmittel seine Rechtstellung nicht verbessert und ihm dadurch lediglich unnötige Kosten erwachsen würden. In diesem Fall kann es dem Petenten nicht zugemutet werden, die entsprechenden Tatsachen oder Beweismittel schon im früheren Verfahren geltend zu machen. Entdeckt er später weitere Tatsachen oder Beweismittel, die zusammen mit den schon früher bekannten einen Erfolg versprechen, so kann er auch diese als Revisionsgründe geltend machen 61).

d) Die Nichtexistenz

Die Unmöglichkeit der rechtzeitigen Beibringung kann sich - vor allem bei den Beweismitteln - auch daraus ergeben haben, dass sie erst nach der definitiven Erledigung des Verfahrens entstanden sind. Beweismittel, die im früheren Verfahren noch nicht existierten, sind jedoch keine Beweismittel im Sinne des vorliegenden Revisionsgrundes. Um als "neues" Beweismittel zu gelten, muss es sich beim angerufenen Beweismittel um ein Beweismittel handeln, das schon im früheren Verfahren als solches anerkannt war, mit dem also der Beweis hätte erbracht werden

60) von Werra, VWV, N 16 zu Art. 33; Feigenwinter, S. 83.

61) Graf, S. 88.

können, wenn der Petent es gekannt hätte. Die Revision soll dem Gesuchsteller nicht zu einem Entscheid verhelfen, wie er allenfalls zu erreichen wäre, wenn das frühere Verfahren erst jetzt mit allen existierenden Beweismitteln durchgeführt würde. Es können daher insbesondere diejenigen Beweismittel im Revisionsverfahren keine Berücksichtigung finden, die nach dem Stande von Naturwissenschaft und Technik zur Zeit der Fällung des zu revidierenden Entscheides noch nicht existierten 62).

B. Die Verletzung wesentlicher Verfahrensgrundsätze (Verfahrensmängel)

Die Verletzung wesentlicher Verfahrensgrundsätze kann sich durch unzulässige Einwirkung "von aussen" ergeben haben 63); sie kann aber auch auf einer nicht gesetzmässigen Durchführung des Verfahrens beruhen, also "von innen" als Verletzung wesentlicher prozessualer Vorschriften entstanden sein 64).

1. Die Beeinflussung der Verfügung durch eine strafbare Handlung

a) Die strafbare Handlung

In den meisten Gesetzen wird die strafbare Handlung mit "Verbrechen und Vergehen" umschrieben. Darunter werden im allgemeinen die Begriffe des Schweizerischen Strafgesetzbuches verstanden (Art. 9 StGB); revisionsbegründend ist in der Regel ein auf das Verfahren einwirkendes tatbestandsmässiges, rechtswidriges (und schuldhaftes) Verhalten. Solche Einwirkungen sind etwa: Falsche Zeugenaussage (Art. 307 StGB), falsches Gutachten (Art. 307 StGB), falsche Beweisaussage

62) Birchmeier, S. 506.

63) Dabei ist in erster Linie an den zweiten klassischen Revisionsgrund, "die Beeinflussung der Verfügung durch ein Verbrechen oder ein Vergehen", allgemein durch eine strafbare Handlung, zu denken.

64) StR 34,198 f.; Blumenstein, System, S. 367; derselbe in ASA 19,194; Haesler, in ZBl 62,125.

einer Partei (Art. 306 StGB), Unterschlagung (Art. 141 StGB) oder Diebstahl (Art. 137 StGB) von Beweismitteln, Urkundenfälschung (Art. 251 StGB), Erpressung (Art. 156 StGB), Nötigung (Art. 181 StGB) von Verfahrensbeteiligten, Amtsmissbrauch (Art. 312 StGB), ungetreue Amtsführung (Art. 314 StGB) sowie die Bestechung (Art. 288, 315 StGB) von Behördemitgliedern 65).

Die entsprechenden Revisionsbestimmungen betreffen jede strafbare Handlung, gleichgültig ob sie sich in- oder ausserhalb des Beweisverfahrens ereignet hat. Entscheidend ist einzig, dass sie geeignet war, die Verfügungsgrundlage zu verfälschen und tatsächlich auf das Zustandekommen des Verwaltungsaktes eingewirkt hat; das strafbare Verhalten muss einen nachteiligen Erfolg gezeitigt haben. Wäre nämlich der Entscheid ohne die strafbare Handlung gleich ausgefallen, würde sich eine Revision nicht rechtfertigen. Es kann daher nicht genügen, dass das Vergehen in der Absicht verübt wurde, einen solchen Einfluss zu erlangen. Ob die Revision zu gestatten sei oder nicht, bestimmt sich somit nicht nach der Absicht des Täters, sondern danach, ob eine Einwirkung tatsächlich stattgefunden hat oder nicht. Deshalb sollte eine erfolglos betriebene verbrecherische Tätigkeit 66), sowie in der Person des Täters liegende Schuldausschlussgründe (z.B. Urteilsunfähigkeit) ausser Betracht fallen. Auch kommt es nicht darauf an, ob die Tat vorsätzlich oder fahrlässig begangen und von einem Behördemitglied, einem Beamten, einem Beteiligten, einem Vertreter oder einem Dritten (z.B. Zeugen, Sachverständigen, etc.) verübt worden ist 67).

Notwendigerweise muss die Einwirkung das Verfügungsdis-

65) Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 21 zu § 108; StR 34,199; Birchmeier, S. 504; Guldener, ZPR, S. 530; Kölz, VRG, N 9 zu § 67; von Werra, VWV, N 7 zu Art. 33; Caviezel, S. 79.

66) Birchmeier, S. 505; Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 22 zu § 108; Graf, S. 90; Caviezel, S. 79.

67) von Werra, VWV, N 7 zu Art. 33; Birchmeier, S. 505.

positiv betroffen haben; denn Gegenstand jedes Rechtsmittels ist die Rechtsfolge. Eine Revision ist daher ausgeschlossen, wenn die strafbare Handlung nur die Motive und Erwägungen betrifft 68). Auch wenn die Gesetze es nicht ausdrücklich verlangen, muss sich das strafbare Verhalten zum Nachteil des Gesuchstellers ausgewirkt haben 69). Das frühere Verfahren muss wegen der deliktischen Einwirkung zum Nachteil des Gesuchstellers ausgegangen sein 70). Ohne eine Benachteiligung würde dem Gesuchsteller aus der erfolgreichen Revision kein praktischer Nutzen erwachsen, so dass mangels eines genügenden Interesses auf das Rechtsmittel gar nicht eingetreten werden könnte 71).

b) Die Art der Einwirkung

Eine strafbare Handlung kann auf zwei Arten auf die Verfügung einwirken. Einerseits kann sich die verbrecherische Einwirkung auf den massgeblichen Sachverhalt gerichtet haben, so dass die Verfügungsgrundlage verfälscht wird, oder sie hat andererseits den Pflichtigen in der Ausübung seiner verfahrensmässigen Rechte bzw. in der Geltendmachung seiner Verteidigungsmöglichkeiten behindert 72). Beeinträchtigt wird m.a.W. der ordnungsgemässe Verlauf des Verfahrens als solcher. In beiden Fällen kann die Revision einer solcherart "von aussen" unzulässig beeinflussten Verfügung verlangt werden 73). Das folgt schon aus dem Zweck der Revision. Das ordnungsgemässe Zustandekommen einer richtigen Verfügung kann nur gewährleistet werden, wenn diese in Revision gezogen werden kann, falls die durch eine strafbare Handlung entstellten massgeblichen tatsächlichen Verfügungsgrundlagen einen Nachteil für den Steuerpflichtigen

68) Birchmeier, S. 498; von Werra, VWV, N 7 zu Art. 33; Caviezel, S. 79.

69) Birchmeier, S. 504; Caviezel, S. 79; StR 34,199.

70) von Werra, VWV, N 8 zu Art. 33.

71) Reimann/Zuppinger/Schärer, N 21 zu § 108; oben, § 9 I 3.

72) Eine solche Behinderung liegt dann vor, wenn jemand infolge äusserer, von seinem Willen unabhängiger Umstände ausserstande war, seine materiell- und verfahrensrechtlichen Interessen gehörig wahrzunehmen.

73) StR 34,199; Graf, S. 89.

(z.B. eine zu hohe Taxation) zur Folge haben. Gleiches muss gelten, wenn die Partei durch Behörden oder Dritte auf strafbare Weise an der Wahrung ihrer Interessen und an der Ausübung ihrer verfahrensmässigen Rechte gehindert wird. Das kann namentlich dann der Fall sein bei der Verletzung von Amtspflichten oder bei der Bestechung eines Beamten durch einen Dritten, wobei das blossе "Schmieren" genügt 74).

Fehlt eine ausdrückliche Statuierung dieser Revisionsmöglichkeit, so ist die Einwirkung eines strafbaren Verhaltens unter den Voraussetzungen des "primären" Revisionsgrundes als "neue Tatsache" oder als "Verletzung wesentlicher Verfahrensgrundsätze" geltend zu machen.

c) Der Nachweis der strafbaren Handlung

Der Revisionsgrund liegt vor, wenn durch ein strafgerichtliches Urteil oder durch einen Strafbefehl festgestellt wird, dass durch ein Verbrechen oder Vergehen zum Nachteil des Revisionsklägers auf den Entscheid eingewirkt wurde 75). Die blossе Behauptung, es liege eine strafbare Einwirkung vor, genügt nicht. Das Strafurteil, auf welches sich das Revisionsbegehren bezieht, muss in der Regel rechtskräftig sein. Da es nicht auf die Absicht oder Gesinnung des Täters ankommt, sondern auf den erreichten Erfolg, ist eine Verurteilung nicht unbedingt erforderlich; es genügt der im Strafverfahren erfolgte objektive Nachweis der Tatbestandsmässigkeit der fraglichen Handlung 76). Für den Fall, dass ein Strafverfahren nicht durchgeführt werden kann (Abwesenheit, Tod, vollständige Zurechnungsunfähigkeit des Täters, etc.), muss es - in Analogie zur Regelung in Art. 137 lit. a 3. Satz OG - möglich sein, den

74) Graf, S. 89.

75) Reimann/Zuppinger/Schärrier, N 22 zu § 108; Birchmeier, S. 505; Kölz, VRG, N 9 zu § 67.

76) Reimann/Zuppinger/Schärrier, N 22 zu § 108; Birchmeier, S. 505; Graf, S. 90; StR 34,199; Kölz, VRG, N 9 zu § 67; Gygi/Stucki, N 5 zu Art. 75; von Werra, VWV, N 7 zu Art. 33; Caviezel, S. 79.

Nachweis der Beeinflussung auch in anderer Weise, durch beliebige Beweismittel zu erbringen. Der Gesuchsteller darf nicht aus Umständen, die er keineswegs zu vertreten hat, schlechter gestellt werden 77). Ein Strafentscheid, der die strafbare Handlung verneint oder bejaht, ist für die Verwaltungsbehörde bindend. Nur dort, wo die Durchführung eines Strafverfahrens nicht möglich ist, hat sie selber vorfrageweise über das Vorliegen eines strafbaren Verhaltens zu befinden 78).

2. Die Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften

a) Allgemeines

Nach verschiedenen kantonalen Steuergesetzen 79) sowie nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist auch bei schwerwiegenden Verletzungen verfahrensrechtlicher Vorschriften die Möglichkeit der Revision gegeben 80). Fehlen ausdrückliche kantonalrechtliche Revisionsbestimmungen, so ist zu beachten, dass die Rechtsprechung des Bundesgerichts ausschliesslich Bundessteuern betrifft. Sie darf deshalb nur insoweit auf kantonale Steuern angewendet werden, als die Verletzung von Verfahrensvorschriften einer Verletzung von Art. 4 BV gleichkommt 81).

Nicht jede Verletzung wesentlicher prozessualer Vorschriften bildet indessen genügenden Grund zur Revision. Leidet nämlich die Veranlagung oder der Entscheid an einem besonders schwerwiegenden und offenkundigen oder doch leicht erkennbaren, formellen Mangel, so tritt Nichtigkeit ein 82). In diesen Fällen stellt sich die Frage der Revision nicht.

77) Birchmeier, S. 505; Graf, S. 91; Caviezel, S. 79; StR 34, 199; 92 II 70.

78) von Werra, VWV, N 6 zu Art. 33.

79) siehe oben, § 5 II 2b.

80) 98 Ia 572.

81) Reimann/Zuppinger/Schärker, N 15 zu § 108; oben, § 6 III 2.

82) Reimann/Zuppinger/Schärker, N 15 zu § 108, N 12, 13 zu § 102; Graf, S. 92; StR 34, 200; Imboden/Rhinow, Nr. 40 B IV; Fleiner-Gerster, S. 231.

Der Entscheid ist nicht in Rechtskraft erwachsen 83).

Der Wirkungsgrad dieses Revisionsgrundes ist auch noch insofern eingeschränkt, als er sich gegen Mängel richtet, die vielfach bereits im ordentlichen Verfahren feststanden und dementsprechend mit einem ordentlichen Rechtsmittel hätten gerügt werden können. Nur dort, wo der Pflichtige trotz der gebotenen Aufmerksamkeit und Sorgfalt in der Verfahrensbe-teiligung 84) ausserstande war, den Mangel zu erkennen und ihn rechtzeitig auf dem ordentlichen Rechtsmittelweg zu rügen, kann unter diesem Titel revidiert werden. An Bedeutung reicht dieser Revisionsgrund denn auch nicht an die "neuen Tatsachen und Beweismittel" heran 85).

Wie bei den übrigen Revisionsgründen muss der angerufene Verfahrensmangel in einem adäquaten Kausalzusammenhang zur inhaltlichen Unrichtigkeit der Veranlagung stehen und erheblich sein. Erheblich ist der Verstoss daran, wenn er einen nachteiligen Einfluss auf die Veranlagung oder den Entscheid ausgeübt hat und die inhaltliche Unrichtigkeit ohne den gerügten Mangel hätte vermieden werden können.

b) Die "Verletzung wesentlicher prozessualer Vorschriften"

Darunter sind alle Verstösse gegen das gesetzliche vorge-schriebene Veranlagungsverfahren zu subsumieren. In Betracht fallen namentlich jede Einschränkung und Erschwerung des vom Gesetz dem Steuerpflichtigen zugesicherten rechtlichen Gehörs. Ob der vorgekommene Verstoss gegen die Verfahrensvorschriften ein wesentlicher war, beurteilt sich danach, ob er auf die gesetz-mässige Festsetzung des Steueranspruches einen Einfluss ausübte oder ausüben konnte 86).

Die Verletzung wesentlicher prozessualer Grundsätze kann indessen als Revisionsgrund nur insoweit in Frage kommen,

83) Reimann/Zuppinger/Schärfer, N 15 zu § 108.

84) Es darf dem Pflichtigen durchaus zugemutet werden, schon während des laufenden Verfahrens und besonders während der ordentlichen Rechtsmittelfrist den Gang des Verfahrens oder den Entscheid auf formelle Mängel hin zu durchleuchten.

85) Haesler, in ZBl 62, 125; Lehmann, N 3 zu § 108.

86) Blumenstein, in ASA, 19, 205.

als sie nicht im laufenden Verfahren oder im ordentlichen Rechtsmittelverfahren gerügt werden konnten. Sie dürfen auch nicht von so gravierender Art sein, dass auf Nichtigkeit der Veranlagung erkannt werden muss 87). Schwerwiegende Verletzungen des formellen Rechts, z.B. die funktionelle und sachliche Unzuständigkeit 88) oder die mangelnde Gelegenheit des Steuerpflichtigen zur Selbsteinschätzung 89), dann aber auch gewisse Formfehler, wie die Missachtung der Schriftlichkeit oder die ungenügende Unterzeichnung 90), das Fehlen einer Begründung 91) oder einer Rechtsmittelbelehrung 92) sowie Eröffnungsfehler, namentlich wenn eine Mitteilung nicht erfolgt ist 93) oder den Steuerpflichtigen nicht nennt, führen regelmässig zur Nichtigkeit des Entscheides. Der Anwendungsbereich der Verletzung wesentlicher prozessualer Grundsätze als Revisionsgrund ist daher erheblich eingeschränkt. In der Praxis ist denn auch diesem Revisionsgrund keine grosse Bedeutung beizumessen 94).

c) Die Verletzung des Untersuchungsgrundsatzes im besonderen

Das Steuerverfahren wird im Gegensatz zum Zivilprozess vom Untersuchungsgrundsatz beherrscht 95). Dieser Grundsatz wird gemeinhin so umschrieben, dass die Behörde "die Verantwortung für die Abklärung des Sachverhalts trage, nur auf Tatsachen abstelle, von deren Vorhandensein (sie) selbst überzeugt ist, unabhängig von der Parteidarstellung, und dass sie den unvollständig vorgetragenen Sachverhalt mit der Wirklichkeit in

87) StR 34,200.

88) Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 12 zu § 108; Graf, S. 92; StR 34,200.

89) StR 34,200.

90) Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 2 zu § 78.

91) Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 5 zu § 78.

92) Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 7 zu § 78.

93) Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 1 zu § 78.

94) Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 15 zu § 108; Graf, S. 101 f.; Haesler, in ZBl 62,125; StR 34,200.

95) Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 44, 47 zu § 71; Bosshardt, S. 232; Blumenstein, System, S. 355; derselbe, in ASA 19,205.

Uebereinstimmung bringe" (Gebot der materiellen Wahrheitsforschung) 96). Im Rahmen ihrer Untersuchungspflicht hat die Behörde insbesondere auch für den Pflichtigen günstige, von diesem aber nicht ausdrücklich hervorgehobenen Tatsachen bei ihrem Entscheid zu berücksichtigen 97).

Die aus dem Grundsatz der Legalität entspringende Pflicht zur Untersuchung ist der Theorie nach wohl unbeschränkt. Die Realität zwingt indessen die Steuerbehörde zur Einschränkung 98). Der Pflichtige hat denn auch im Rahmen der gesetzlich ihm auferlegten Pflichten am Verfahren mitzuwirken 99). Die Untersuchungspflicht ist deshalb insoweit eingeschränkt, als dem Pflichtigen Verfahrenslasten (z.B. Einreichen der Steuererklärung, tatbeständliche Begründung von Rechtsmitteln, Beweismittelproduktion) obliegen. Die Mitwirkung des Steuerpflichtigen kann weder im Einschätzungs- noch im Rechtsmittelverfahren erzwungen werden. Den säumigen oder renitenten Steuerpflichtigen treffen jedoch Rechtsnachteile 100), indem er Gefahr läuft, nach Ermessen taxiert zu werden 101). Der Untersuchungsgrundsatz kann den Pflichtigen nicht von seiner Mitwirkung entbinden. Er darf auch einer nachlässigen oder trölerischen Verfahrensbeteiligung nicht Vorschub leisten. In seinem eigenen Interesse hat der Steuerpflichtige an der Sachverhaltsfeststellung und an der Beweisbeschaffung mitzuwirken. Zudem wäre die Steuerbehörde überfordert, wollte man sie zwingen, wirklich alle Teilumstände und Details des Sachverhaltes, insbesondere der privaten Interessenlage, genau abzuklären. Eine Verletzung des Untersuchungsgrundsatzes kann somit nur in dem Umfange Anlass zu einer Revision bilden, als den Steuerpflichtigen nicht Prozesslasten treffen, mithin die Steuerbehörde allein verantwortlich ist für die Sachverhaltsaufklärung und die

96) Saladin, *Verwaltungsverfahren*, 15.11; Gygi, S. 152; Kölz, *VRG*, N 6 Vorbem. zu §§ 19-28; Fleiner-Gerster, S. 179 f.; Blumenstein, *System*, S. 355, 378.

97) Graf, S. 102.

98) Reimann/Zuppinger/Schärner, N 47 zu § 71; Gygi, S. 53.

99) Reimann/Zuppinger/Schärner, N 1 zu § 72; N 44 zu § 71; Bosshardt, S. 232.

100) Reimann/Zuppinger/Schärner, N 10 zu § 72.

101) Reimann/Zuppinger/Schärner, N 12 zu § 72.

Beweiserhebung. Verletzt wird die Untersuchungspflicht namentlich dann, wenn die Veranlagungsbehörde erheblichen Tatsachen oder Beweismitteln, die ihr von Amtes wegen hätten bekannt sein sollen, nicht nachgeht 102). Wesentlich sind diese Faktoren dann, wenn sie geeignet sind, eine pflichtgemässe Festsetzung des Steueranspruches zu beeinflussen 103).

Unter diesem Titel kann hingegen nicht revidiert werden, wenn die Behörde Tatsachen oder Beweismittel nicht berücksichtigte, für die selbst der Steuerpflichtige keine Anhaltspunkte lieferte oder beibringen konnte. Werden sie später aufgefunden und weist der Pflichtige nach, dass er tatsächlich davon keine Kenntnis hatte und bei Anwendung der pflichtgemässen Sorgfalt auch keine Kenntnis haben konnte, mithin, dass er mit pflichtgemässer Sorgfalt seinen Mitwirkungspflichten nachgekommen ist, sind ohnehin die Voraussetzungen der neuen Tatsachen oder Beweismittel erfüllt 104).

d) Die versehentliche Nichtberücksichtigung aktenmässiger erheblicher Tatsachen

Nach verschiedenen kantonalen Steuergesetzen 105) als auch nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung 106) ist eine Veranlagung oder ein Entscheid ferner dann in Revision zu ziehen, wenn die Steuerbehörde erhebliche Tatsachen nicht berücksichtigt hat, die für den Entscheid wesentlich gewesen sind und amtlichen Akten hätten entnommen werden können.

Die Rüge der Aktenwidrigkeit oder der Nichtberücksichtigung betrifft eine Form der Verletzung wesentlicher prozessualer Grundsätze. Sie kann deshalb einen Revisionsgrund darstellen, weil das Veranlagungsverfahren vom Untersuchungsgrundsatz beherrscht wird 107), die Behörden folglich alle aus den Akten ersichtlichen Tatsachen zu berücksichtigen hat,

102) Graf, S. 102; Blumenstein, in ASA 19,205; Imboden/Rhinow, Nr. 88 B IIc.

103) Blumenstein, in ASA 19,205; Graf, S. 102.

104) Graf, S. 103.

105) siehe oben, § 5 II 2 b.

106) Känzig, N 8 zu Art. 126; Masshardt, S. 458; 98 Ia 572; StR 34,202.

107) siehe oben, § 10 II B 2c.

unbekümmert darum, zu wessen Gunsten sie sich auswirken. Dabei ist allerdings einzuschränken, dass der Steuerpflichtige die aktenmässige Tatsache nicht gekannt hat und sie auch bei Anwendung der pflichtgemässen Sorgfalt nicht hat kennen können. Andernfalls wäre ihre Nichtberücksichtigung im ordentlichen Verfahren anzufechten gewesen 108). In einem Revisionsverfahren kann die Frage der rechtlichen Qualifikation richtig aufgefasster Tatsachen grundsätzlich nicht aufgeworfen werden. Die nichtberücksichtigte Tatsache muss sich daher auf die tatsächlichen Elemente der zu beurteilenden Veranlagung, auf den von den Beteiligten gesammelten tatsächlichen Prozessstoff beziehen 109).

Die angerufenen nichtberücksichtigte Tatsache muss sich aus den Verfahrensakten ergeben, darin enthalten sein 110). Aktenwidrigkeit liegt jedoch nicht nur dann vor, wenn eine in den Akten enthaltene Tatsache gar nicht berücksichtigt wurde, sondern auch dann, wenn eine Tatsache als bestehend angenommen wurde, die gar nicht existierte. Den aktenmässigen sind sodann auch jene Tatsachen gleichzustellen, die der Behörde während des Veranlagungs- oder Rekursverfahrens zur Kenntnis gebracht, aber keinen Eingang in die Akten fanden und beim Entscheid nicht berücksichtigt wurden 111). In jedem Fall muss es sich um eine erhebliche Tatsache handeln, die geeignet ist, die neue Verfügung in einem für den Gesuchsteller günstigen Sinne zu beeinflussen. Dem vorliegenden Revisionsgrund würde die Wirksamkeit fehlen, wenn trotz der nachträglichen Anrufung der Aktenwidrigkeit lediglich die frühere Verfügung bestätigt würde 112).

Die Nichtberücksichtigung muss versehentlich, gegen den Willen der verfügenden Instanz erfolgt sein. Der Verfügung muss irrtümlicherweise ein anderer, dem klaren Inhalt der

108) Haesler, in ZBl 62,125; StR 34,202.

109) Birchmeier, S. 501.

110) Birchmeier, S. 502 f..

111) StR 34,202; Graf, S. 94.

112) Birchmeier, S. 503; StR 34,202 f..

Akten widersprechenden Aktenstand zugrunde gelegt worden sein. Die Revision kann deshalb nicht verlangt werden, wenn die Behörde einer bestimmten Tatsache keine Bedeutung beimass oder sie rechtlich anders würdigte als der Steuerpflichtige. Liegt lediglich eine rechtlich unrichtige oder irrtümliche Würdigung von Tatsachen vor, so ist der Steuerpflichtige grundsätzlich auf die ordentlichen, nicht aber auf das ausserordentliche Rechtsmittel der Revision verwiesen 113).

C. Besondere Revisionsbestimmungen bei den Verkehrssteuern

1. Nachträglicher Wegfall des steuerbegründenden Vorganges

Im Rahmen eines Revisionsverfahrens können nachträglich aufgefundene Tatsachen grundsätzlich nur dann berücksichtigt werden, wenn sie zur Zeit der Fällung des Entscheides bereits bestanden haben, also "neu" sind. Ausnahmsweise sind indessen auch nachträglich eingetretene Tatsachen zu beachten, wenn und insoweit sie auf das Bemessungsjahr bzw. den Bemessungstichtag zurückwirken. Fällt nämlich der steuerbegründende Vorgang 114) ex tunc weg, namentlich weil der Kaufvertrag über ein Grundstück als nichtig oder unverbindlich erklärt wird, drängt sich eine Rückerstattung der bezahlten Handänderungs- und Grundstückgewinnsteuern auf 115). Dieser nachträgliche Wegfall des Steuerobjektes ex tunc darf deshalb als revisionsbegründende "neue" Tatsache betrachtet werden, weil die erst später festgestellte Nichtigkeit oder Unverbindlichkeit im Grunde genommen bereits zur Zeit der Fällung des Entscheides bestanden hat 116).

2. Verlustverrechnung bei partieller Veräusserung von Grundstücken

Damit nur der effektiv erzielte Gewinn besteuert wird, bestimmt das zürcherische Steuergesetz in § 169 Abs. 3, dass ein all-

113) Birchmeier, S. 502 f.; StR 34,203; Haesler, in ZBl 62,125; Graf, S. 94.

114) Steuerobjekt ist einzig und allein das äussere Geschehen eines Vorganges, d.h. die reine Tatsache eines rechtsgeschäftlichen oder wirtschaftlichen Vorganges.

115) Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 24 zu § 108 Erg. Bd.; Graf, S. 27,81.

116) Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 24 zu § 108 Erg. Bd.; Wespi, S. 139; Graf, S. 81.

fälliger Teilverlust anlässlich der letzten Teilveräusserung mit den vorgängig erzielten Teilgewinnen verrechnet werden kann. Resultiert also aus einer Teilveräusserung ein Verlust, so kann dieser auf alle Teilgewinne gleichmässig, d.h. entsprechend der Höhe des Gewinnes, verrechnet werden 117). Diese Möglichkeit der anteilmässigen Anrechnung von Verlusten auf bereits versteuerte Gewinne stellt eine weitere, über die allgemein anerkannten Revisionsgründe hinausgehende gesetzliche Möglichkeit der Beseitigung der Rechtskraft einer Veranlagung bzw. der Rückforderung von zuviel bezahlten Steuern dar.

Da diese Revisionsmöglichkeit ausdrücklich im Gesetz vorgesehen ist, braucht die Verlustverrechnung bei der Veranlagung oder Bezahlung der Steuer auf dem mit Gewinn veräusserten Teilen nicht besonders vorbehalten zu werden 118). Fehlt eine ausdrücklich gesetzliche Regelung 119), so können die Veranlagungen beim Vorliegen von Verlusten nicht revidiert werden, auch nicht unter dem Titel der "neuen Tatsache. Anders nur, wenn der Steuerpflichtige bei einem drohenden Verlust, der im Zeitpunkt der einzelnen Veranlagungen zwar dem genauen Umfange nach noch nicht bekannt ist, aber wenigstens den Umrissen nach schon feststeht, einem entsprechenden Vorbehalt bei der Besteuerung der einzelnen Teilveräusserungsgewinne angebracht hat.

D. Materielle Unrichtigkeiten

1. Allgemeines

Gelegentlich hat das Bundesgericht in seiner älteren Rechtsprechung die Ansicht vertreten, eine Revision sei auch dann zulässig, wenn die Behörde, die den Verwaltungsakt erlassen hat, von "handgreiflich unrichtigen tatsächlichen Voraussetzungen oder offenkundig unzutreffenden rechtlichen Erwägungen" ausgegangen ist 120). Es stellt sich somit die Frage, ob namentlich bei Vor-

117) Reimann/Zuppinger/Schärker, N 12 zu § 169.

118) Reimann/Zuppinger/Schärker, N 11 zu § 169.

119) siehe unten, § 10 II D 1.

120) Gygi, in ZSR 78 I 404.

liegen eines Tatsachen- oder Rechtsirrtums, sei es auf Seiten des Steuerpflichtigen oder auf Seiten der Behörden, eine Revision verlangt werden kann. Mit der Anerkennung solcher, unmittelbar auf dem materiellen Inhalt des Verwaltungsaktes zugeschnittener Tatbestände als Revisionsgründe wird jedoch vom Zweck der Revision, das ordnungsgemässe Zustandekommen einer Verfügung zu gewährleisten, abgewichen. Es wird m.a.W. ihr rein formellrechtliches Fundament verlassen, wenn im Revisionsverfahren neben verfahrensrechtlichen auch inhaltliche Mängel gerügt werden könnten. Inhaltliche Mängel sind jedoch ausschliesslich mit ordentlichen Rechtsmitteln zu rügen. Der Sinn der nach Ablauf der ordentlichen Rechtsmittelfrist eintretenden Unanfechtbarkeit besteht doch gerade darin, dass - im Interesse der Verwaltungsökonomie - auch auf einen eventuell "unrichtigen" Entscheid nicht mehr zurückgekommen werden darf. Die Ausweitung der Revisionstatbestände auch auf die "handgreifliche Unrichtigkeit" ist daher, sofern sie nicht auf einen der anerkannten rein formellrechtlichen Revisionsgründe zurückzuführen - ein Fall, der angesichts der "Handgreiflichkeit" des Fehlers selten ist -, oder ausdrücklich im Gesetz vorgesehen ist, grundsätzlich abzulehnen 121).

Den Kantonen bleibt es unbenommen, die Revision auch aus andern als den (anerkannten) verfahrensrechtlichen Gründen zuzulassen. Einer derartigen Modifikation des Begriffes der herkömmlichen prozessualen Revision stellt sich vom gesetzgeberischen Standpunkt kein Hindernis in den Weg; denn im Verwaltungsrecht besteht keine allgemeine Norm, die eine bestimmte Ausgestaltung des ausserordentlichen Rechtsmittels der Revision verlangen würde 122). Anders jedoch, wenn es sich um die Praxis zu einem Steuergesetz handelt. Bestehen ausdrückliche Revisionsbestimmungen, so ist diese Ordnung als abschliessend zu betrachten.

121) Saladin, Widerruf, S. 226 f.; Höhn, Steuerrecht, S. 404; Blumenstein, System S. 367; derselbe, in ASA 19, 157, 206.

122) Graf, S. 103.

Unter der Voraussetzung, dass in der Verfügung der Revision keine Rechtsverweigerung liegt, ist deshalb eine Erweiterung der Revisionsgründe ausgeschlossen 123). Ist die Revision durch die Praxis eingeführt und ausgestaltet worden, darf sie - wie ihr Korrelat, das Nachsteuerverfahren - lediglich zur Berichtigung rein verfahrensrechtlicher Mängel dienen. Eine Erweiterung der Revisionsgründe auf gewisse inhaltliche Mängel ist deshalb auch hier grundsätzlich ausgeschlossen 124).

Eine über die anerkannten, rein verfahrensrechtlichen Revisionsgründe hinausgehende Regelung für die direkten Steuern sehen lediglich die Kantone Appenzell A.Rh., Graubünden, St. Gallen und Thurgau vor 125). Auch wenn dabei von "nachweisbar unrichtigen Bestandteilen", von "offensichtlichem Irrtum über entscheidende Tatsachen" oder davon gesprochen wird, dass "vorgebrachte bzw. aktenmässig belegte erhebliche Tatsachen nicht oder auf offenkundig irrtümliche Weise gewürdigt wurden", betreffen alle diese Bestimmungen v.a. den Fall der Nicht- oder Falschwürdigung bekannter Tatsachen, mithin den Fall des Irrtums auf Seiten des Steuerpflichtigen oder der Steuerbehörde.

2. Der Irrtum des Steuerpflichtigen

a) Der Tatsachenirrtum

Der Tatsachenirrtum, der hier zu betrachten ist, besteht in der unrichtigen (irrtümlichen) Würdigung der beim Entscheid bekannten, für die Veranlagung massgebenden Tatsachen durch den Steuerpflichtigen. Ziel einer darauf gestützten Revision ist nicht die Behebung eines Mangels des durchgeführten früheren Verfahrens, sondern die Berichtigung einer falschen Vorstellung über die bekannten materiellrechtlichen Verfügungsgrundlagen. Angestrebt wird somit nicht die nachträgliche Berichtigung eines Irrtums über das Vorhandensein einer Tatsache, sondern um Berichtigung eines Irrtums über die

123) Graf, S. 103 N 108; Imboden/Rhinow, Nr 43 IIa.

124) Graf, S. 103 N 108; Blumenstein, in ASA 19,206.

125) siehe oben, § 5 II 2 b.

rechtlichen Würdigung einer bekannten Tatsache. Mit einer solchen "Revision" will nur die erneute materielle Ueberprüfung der Veranlagung - trotz eingetretener Rechtskraft - veranlasst werden. Dazu darf - vorbehältlich einer entsprechenden ausdrücklichen Vorschrift im Gesetz 126) - die Revision als ausserordentliches Rechtsmittel aber nicht dienen 127), soll die Rechtskraft ihres Sinnes, der darin besteht, dass innerhalb des früheren Verfahrens endgültig und unabänderlich entschieden worden ist, nicht entkleidet werden. Eine andere Auffassung lässt auch das öffentliche Interesse an der Rechtssicherheit und an einer ökonomischen Verwaltung nicht zu. Dem Steuerpflichtigen darf und muss ein gewisses Interesse an der ihn persönlich betreffenden Sache und an einer sorgfältigen Verfahrensbeteiligung zugemutet werden, so dass er sich allenfalls vor Ablauf der ordentlichen Rechtsmittelfrist Gewissheit über die Richtigkeit der ihn betreffenden Veranlagung verschafft. Tut er dies nicht, so hat er die Folgen zu spät bemerkten Irrtums selber zu tragen. Ohne entsprechende ausdrückliche Vorschrift kann daher im Revisionsverfahren grundsätzlich nur derjenige Irrtum Beachtung finden, der das Vorhandensein einer (unbekannten) Tatsache beschränkt. Ein Irrtum ist m.a.W. nur dann im Revisionsverfahren zu hören, wenn die Voraussetzungen einer "neuen" Tatsache erfüllt sind 128).

b) Rechtsirrtum und Rechtsunkenntnis

Nach Gesetz 129), Lehre und Rechtsprechung vermögen Rechtsirrtum und Rechtsunkenntnis keine Revision zu bewirken 130). Es liegt grundsätzlich beim Bürger, sich die erforderliche Kenntnis des Rechts zu verschaffen und sich Rechenschaft darüber zu geben, ob und inwieweit er vom Gemeinwesen in Anspruch genommen werden kann. Unterlässt er das oder verfällt er einem Irrtum, so hat er grundsätzlich die Folgen selber zu tragen. Auch im Steuerrecht gilt der Grundsatz "error iuris nocet" 131). Nach dieser Auf-

126) So Art. 142 Abs. 1 Ziff. 2 GR StG, wobei unter diesem Titel nur revidiert werden kann, wenn die Anfechtung des Mangels im ordentlichen Verfahren unmöglich war und die Aufrechterhaltung der fehlerhaften Veranlagung für den Pflichtigen eine offensichtliche Härte bedeuten würde.

127) Blumenstein, in ASA 19, 206; Lehmann, N 3 zu § 108.

128) Haesler, in ZBl 62, 127.

129) so Art. 142 Abs. 1 Ziff. 2 2. Satz GR StG.

130) 98 Ia 573; Känzig, N 8 zu Art. 126; Höhn, Steuerrecht, S. 404; Haesler, in ZBl 62, 127; Blumenstein, in ASA 19, 206.

131) Graf. S. 96.

fassung ist der Rechtsirrtum oder die Rechtsunkenntnis im Prinzip als Revisionsmotiv ausgeschlossen, mit Ausnahme derjenigen Fälle, in denen der Steuerpflichtige durch eine unrichtige Auskunft, mithin durch ein pflichtwidriges Verhalten der Behörde in einen Irrtum versetzt worden ist 132).

3. Der Irrtum der Steuerbehörde

Nicht nur der Pflichtige, sondern auch die Steuerbehörde können einem Tatsachen- oder Rechtsirrtum verfallen, mithin bekannte Tatsachen falsch (irrtümlich) würdigen. Will nun der Steuerpflichtige gestützt auf einen solchen Irrtum die Revision verlangen, so ist im Hinblick auf ihre rechtliche Natur der gleiche Vorbehalt anzubringen wie beim Vorliegen eines Irrtums des Steuerpflichtigen. Vorbehältlich einer ausdrücklichen Regelung im Gesetz 133) darf auch in diesen Fällen die Revision grundsätzlich nicht dazu dienen, dass eine rechtskräftige Veranlagung erneut materiell überprüft wird. Geht nämlich die Behörde bei ihrem Entscheid von "handgreiflich unrichtigen tatsächlichen Voraussetzungen oder offenkundig unzutreffenden rechtlichen Erwägungen" aus, hat der Pflichtige allen Anlass, den ordentlichen Rechtsmittelweg zu beschreiten, zumal ihm in Gestalt des Rekurses ein unbeschränktes ordentliches Rechtsmittel zur Verfügung steht. Ueberdies liegt es im Wesen "handgreiflicher oder offenkundiger" Fehler, dass sie dem Pflichtigen bei Anwendung der pflichtgemässen Sorgfalt zur Kenntnis gelangen müssen; er könnte sich deshalb rechtzeitig zur Wehr setzen 134). Nach zürcherischem Steuergesetz sind denn auch offenkundige Irrtümer ohne zeitliche Schranke auch noch nach Abschluss des

132) Graf, S. 96

133) So ist die Revision nach § 100 lit. b TG StG dann zugelassen, "wenn vorgebrachte erhebliche Tatsachen...in irrtümlicher Weise gewürdigt wurden", während dem nach Art. 274 Abs. 1 Ziff. 3 AR ZPO das Gericht "aktenmässig belegte erhebliche Tatsachen...auf offenkundig irrtümliche Weise gewürdigt" und nach Art. 81 Abs. 1 lit. b SG VRG, die Behörde sich "in einem offensichtlichen Irrtum über entscheidende Tatsachen befunden" haben muss.

134) Graf, S. 98.

Verfahrens von Amtes wegen zu berichtigen 135). Dabei darf an die Fähigkeit des Steuerpflichtigen, die Veranlagungsentscheide auf ihre materielle Richtigkeit hin zu überprüfen, mithin an die Offenkundigkeit des Irrtums, keine hohen Anforderungen gestellt werden 136).

III. Die bundesrechtlichen Revisionsgründe

A. Im Bundessteuerrecht

1. Allgemeines

Bekanntlich ist nach Lehre und bundesgerichtlicher Rechtsprechung die Revision rechtskräftiger Bundessteuerveranlagungen und -entscheide auch ohne eine entsprechende Gesetzesvorschrift zulässig. Die Voraussetzungen liegen dann vor, wenn die veranlagende oder entscheidende Behörde wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat, wenn, ohne dass der Pflichtige dies hätte verhindern können, die veranlagende oder entscheidende Behörde Tatsachen nicht berücksichtigt hat, die für die Beurteilung der Steuerforderung wesentlich gewesen sind und den amtlichen Akten hätten entnommen werden können oder wenn wesentliche Tatsachen oder Beweismittel vorgebracht werden, deren Geltendmachung dem Pflichtigen im früheren Verfahren nicht möglich gewesen ist 137). Vorausgesetzt, dass in der Zurückweisung des Aenderungsbegehrens eine Rechtsverweigerung, d.h. eine Verletzung von Art. 4 BV liegt, ist nach Ansicht des Bundesgerichts beim Vorliegen dieser Revisionsgründe die kantonale Behörde von Bundesrechts wegen verpflichtet, auch ohne entsprechende ausdrückliche Vorschrift eine rechtskräftige kantonale Steuerveranlagung in Revision zu ziehen 138). Für die Umschreibung der Voraussetzung dieser Revisionsgründe kann dabei auf die Ausführungen bei den entsprechenden kantonalgesetzlichen Revisionsgründen verwiesen werden 139).

135) Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 4 zu § 108.

136) Graf, S. 99.

137) Känzig, N 8 zu Art. 126; Masshardt, S. 459; Imboden/Rhinow, Nr. 43 B I; 98 Ia 572.

138) Imboden/Rhinow, Nr. 43 II; oben, § 6 III 2.

139) siehe oben, § 10 II.

Das Bundesgericht hat aus Art. 4 BV abgeleitet, dass eine rechtskräftige Steuerveranlagung ferner auch dann revidiert werden könne, wenn den Pflichtigen kein Verschulden daran treffe, dass der dem Entscheid anhaftende Mangel nicht früher gerügt wurde und letzteres ausserdem darauf zurückzuführen sei, dass die Steuerbehörde den Pflichtigen über Inhalt und Anwendung der gesetzlichen Vorschriften in einen Irrtum versetzt oder ihm über massgebliche Umstände eine unrichtige Auskunft erteilt habe 140). Denn nach Treu und Glauben soll sich der Steuerpflichtige auf eine behördliche Auskunft verlassen dürfen und in seinem Vertrauen darauf keinen Schaden erleiden 141).

Neben der Verletzung von Treu und Glauben sind im folgenden auch die Tatbestände der Verletzung bundesrechtlicher Steuerbefreiungsnormen sowie der Verletzung von Doppelbesteuerungsgrundsätzen daraufhin zu untersuchen, ob sie als bundesrechtliche Revisionsgründe oder lediglich als materiellrechtliche Rückerstattungsgründe zu betrachten sind.

2. Die Verletzung von Treu und Glauben, insbesondere die unrichtige behördliche Auskunft über massgebende gesetzliche Vorschriften oder andere wichtige Umstände

Der Grundsatz von Treu und Glauben gilt nicht nur im Privatrecht, sondern auch im Verwaltungsrecht und insbesondere im Steuerrecht. Sowohl die Steuerbehörde als auch der Steuerpflichtige haben sich so zu verhalten, wie es Treu und Glauben gebieten 142). Das bedeutet, dass der Rechtsverkehr zwischen dem Bürger und der Verwaltung vom gegenseitigen Vertrauen getragen sein muss, und dass berechtigtes Vertrauen Schutz verdient 143). Schutz verdient v.a. das berechnete Vertrauen des Pflichtigen in behördlichen Auskünfte und Zusicherungen, sowie in ihr sonstiges, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten. Das hat zur Folge, dass selbst eine unrichtige Auskunft oder Zusicherung, welche die Steuerbehörde

140) Reimann/Zuppinger/Schärner, N 11 zu § 108; Bosshardt, S. 302; Imboden/Rhinow, Nr. 43 B IIId; 98 Ia 572 f.

141) Reimann/Zuppinger/Schärner, N 11 zu § 108, N 32 zu § 71.

142) Masshardt, S. 10; Reimann/Zuppinger/Schärner, N 29 zu § 71; Bosshardt, S. 44; Höhn, Steuerrecht, S. 391; Blumenstein, System, S. 362; Imboden/Rhinow, Nr. 2 B V.

143) Imboden/Rhinow, Nr. 74 B IV.

dem Pflichtigen erteilt und auf die er sich verlassen hat, unter gewissen Umständen bindend ist 144). Voraussetzung dafür ist einmal, dass die Auskunft oder die Zusicherung individuell bestimmt und genügend konkretisiert ist, und die Behörde, welche die unrichtige Auskunft gab, für die Auskunfterteilung zuständig war. Ferner darf die Unrichtigkeit für den Steuerpflichtigen nicht ohne weiteres erkennbar gewesen sein. Sodann ist zu verlangen, dass der Steuerpflichtige den Tatbestand abschliessend und richtig geschildert hat und dass dieser sich im wesentlichen unverändert verwirklicht hat. Und schliesslich muss der Steuerpflichtige im Vertrauen auf die erhaltene Auskunft nicht wieder rückgängig zumachende Dispositionen getroffen haben, so dass es unbillig wäre, ihn nachträglich die Folgen der unrichtigen Auskunft entgelten zu lassen 145). Unter diesen Umständen kann es nicht angehen - und könnte vor Art. 4 BV auch nicht standhalten -, eine im Sinne einer unrichtigen Auskunft getätigte Veranlagung aufrechtzuerhalten. So drängt sich eine Revision namentlich dann auf, wenn die Steuerbehörde den Steuerpflichtigen unter der Zusicherung einer Berichtigung oder anderer rechtmässiger Vorteile veranlassen würde, ein Rechtsmittel zurückzuziehen oder überhaupt nicht einzulegen, sich dann aber nach Ablauf der Rechtsmittelfrist von dieser Zusicherung distanziert und den Steuerpflichtigen so zu Schaden kommen lässt 146); oder auch im Falle, wo gestützt auf eine unrichtige Auskunft der Steuerbehörde der Steuerpflichtige den zulässigen Schuldenabzug nicht voll "ausgeschöpft" hat 147). Allgemein muss daher in Fällen, wo die Steuerbehörde den Steuerpflichtigen über Inhalt oder Anwendung der gesetzlichen Vorschriften in einen Irrtum versetzt oder ihm über massgebliche Umstände eine unrichtige Auskunft erteilt hat, die Möglichkeit der Revision geboten sein 148).

144) Reimann/Zuppinger/Schärner, N 12 zu § 108; N 33 zu § 71; Masshardt, S. 11; Höhn, Steuerrecht, S. 391; StR 34, 201.

145) Reimann/Zuppinger/Schärner, N 33 zu § 71; StR 34, 201; Höhn, Steuerrecht, S. 391; Gueng, in ZBl 72, 458 f.; Masshardt, S. 11; ZBl 63, 426.

146) StR 34, 201 f.; Graf, S. 94

147) StR 34, 202; 75 I 305 E. 4.

148) StR 34, 202; Imboden/Rhinow, Nr. 43 B Id; Gueng, in ZBl 71, 457; Graf, S. 94; 98 Ia 572 f.

Wo hingegen die Behörde bei der Auskunftserteilung eine andere Rechtsauffassung vertritt als der Steuerpflichtige, darf er diese nicht ohne weiteres als massgeblich hinnehmen. Für eine unterlassene Ueberprüfung der Rechtsauffassung im ordentlichen Rechtsmittelverfahren trägt grundsätzlich der Steuerpflichtige die Verantwortung 149). Auf Treu und Glauben kann sich ferner nicht berufen, wer von der Behörde eine falsche Auskunft erhielt, gleichzeitig aber aufgrund sachkundiger Beratung durch Drittpersonen (Rechtsanwalt, Steuerberater) annehmen musste, dass die Auskunft falsch war 150).

3. Die Verletzung bundesrechtlicher Steuerbefreiungsnormen

Der bundesstaatsrechtliche Grundsatz, dass die Kantone keine Vorschrift aufstellen oder anwenden dürfen, "die dem Sinn und Geist des Bundesrechts widersprechen oder die es vereiteln (derogatorische Kraft des Bundesrechts)" gilt nicht nur in bezug auf das Bundeszivilrecht (gemäss Art. 6 ZGB), sondern auch im öffentlichen Recht 151). Dementsprechend hat das Bundesgericht zu Recht entschieden, dass eine bezahlte kantonale Steuer trotz rechtskräftiger Veranlagung zurückzuerstatten sei, wenn die kantonale Steuerbehörde eine solche zwar erhoben hat, sie aber nach einer Bundesrechtsnorm gar nicht hat erheben dürfen. Dies gilt v.a. dann, wenn der Steuerpflichtige kantonale Steuern in Unkenntnis des bundesrechtlichen Befreiungsgrundes bezahlt hat, sofern der Irrtum entschuldbar ist 152).

Die Rückerstattung ergibt sich indessen nicht aus kantonalem Recht, sondern entspringt aus einer bundesrechtlichen Vorschrift. Dies erscheint als die notwendige Folge der Verletzung bundesrechtlicher Steuerbefreiungsnormen. Es entspricht auch dem Verfassungsgrundsatz der derogatorischen Kraft des Bundesrechts, der allgemein zur Beseitigung von bundesrechtswidrigen kantonalen Akten führt. Die Pflicht zur Rückerstattung kann sich

149) Reimann/Zuppinger/Schärner, N 12 zu § 108; Imboden/Rhinow, Nr. 43 Id.

150) Reimann/Zuppinger/Schärner, N 13 zu § 108.

151) Imboden/Rhinow, Nr. 19 B I; Gygi, S. 74.

152) Reimann/Zuppinger/Schärner, N 14 zu § 108; Känzig, N 7 zu Art. 126; Graf, S. 19; Blumenstein, System, S. 194; 78 I 191, 71 I 209 f..

somit nur nach Bundesrecht bestimmen, welches grundsätzlich der widersprechenden kantonalen Ordnung vorgeht. Ferner darf auch das kantonale Verfahrensrecht nicht so ausgestaltet oder angewendet werden, dass die Verwirklichung des materiellen Bundesverwaltungsrechts vereitelt, verunmöglicht oder wesentlich erschwert wird 153). Die derogatorische Kraft des Bundesrechts hat somit u.U. auch dort einzugreifen, wo nach kantonalem Verfahrensrecht Rechtskraft einer Verfügung anzunehmen wäre 154). Eine kantonale Steuerverfügung kann m.a.W. in dem Umfang, in dem sich die Verletzung von bundesrechtlichen Steuerbefreiungsnormen auswirkt, mithin die Verwirklichung von Bundesrecht verunmöglicht wird, gar nicht rechtskräftig werden. Weil dann die bezahlte Steuer nicht durch eine rechtskräftige Veranlagung gedeckt und somit nicht geschuldet ist, kann die Verletzung einer bundesrechtlichen Steuerbefreiungsnorm nicht als Revisionsgrund, sondern lediglich als materiell-rechtlicher Rückerstattungsgrund betrachtet werden. Unter diesem Titel ist somit eine Rückerstattung nur dann zulässig, wenn der Pflichtige die kantonale Steuer irrtümlicherweise in Unkenntnis des bundesrechtlichen Befreiungsgrundes bezahlt hat, sofern der Irrtum entschuldbar ist, oder er auf betriebsrechtlichen Zwang hin geleistet hat 155). Das Rückerstattungsbegehren ist, wenn es periodische Steuern betrifft, auf 5 Jahre 156), und, wenn es sich um einmalige Steuern handelt, auf 10 Jahre befristet 157).

4. Die Verletzung von Doppelbesteuerungsgrundsätzen

Liegt ein internationaler Steuertatbestand vor, so wird dieser Tatbestand sowohl durch den innerstaatlichen Rechtsanwendungsapparat als auch durch ein vom Doppelbesteuerungsabkommen bestimmtes internationales Organ geregelt. Es stehen sich dabei zwei naturgemäss vielfach widersprüchliche Entscheide von völlig

153) Gygi, S. 74.

154) 78 I 191.

155) siehe oben, § 7 III 2.

156) Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 14 zu § 108; 78 I 192.

157) 78 I 192, 71 I 209.

unterschiedlicher rechtlicher Qualität gegenüber, wobei eine Verständigung zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung in der Regel erst ergeht, wenn der Fall innerstaatlich bereits rechtskräftig erledigt worden ist. Dass jedoch divergierende Entscheide, die den selben Sachverhalt betreffen, nicht gleichzeitig durchgesetzt werden können, versteht sich von selbst. Deshalb stellt sich die Frage nach dem Verhältnis der Verständigung individueller Natur zur interstaatlichen Rechtsanwendung 158).

Vor der Durchführung der Verständigung muss vom Steuerpflichtigen verlangt werden, dass er der Verständigung zustimmt und auf die gerichtliche Weiterverfolgung derjenigen Punkte verzichtet, die in der Verständigung geregelt sind. Der Pflichtige hat sich entweder für die Verständigung oder für eine gerichtliche Beurteilung zu entscheiden. Mit dem Erfordernis der Zustimmung des Steuerpflichtigen zur Verständigung wird erreicht, dass nie gleichzeitig eine Verständigung und ein nicht verständigungskonformes Justizverfahren zur Durchführung gelangen. Gibt der Steuerpflichtige seine Zustimmung, so wird die Verständigung trotz Vorliegen eines anderslautenden Steuerjustizentscheides durchgesetzt 159). Die Verständigung wird dabei als bundesrechtlicher Revisionsgrund betrachtet, so dass sich die "obersten Steuerbehörden" über verbindliche Veranlagungen und Justizentscheide zugunsten des Pflichtigen hinwegsetzen können 160). Sie erscheint als rückwirkende, verbindliche Feststellung, dass die schweizerische Besteuerung nicht im Einklang mit den Grundsätzen des Doppelbesteuerungsabkommens vorgenommen worden ist (rückwirkende Umqualifikation eines bestimmten Tatbestandes) 161). Das lässt den Schluss zu, dass es sich beim Ergebnis der Verständigung um eine nachträglich beizubringende "neue" Tatsache im Sinne des primären und klassischen Re-

158) Reich, S. 116.

159) Reich, S. 120 F..

160) Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 16 zu § 108, N 16 zu § 108 Erg. Bd; Reich, S. 126; Masshardt, S. 427.

161) Reich, S. 126; Masshardt, S. 427.

visionsgrundes handelt; m.a.W. dass erst nach Abschluss des Verständigungsverfahrens die massgebende Veranlagungsgrundlage vollständig und richtig vorliegt. Mit seiner Anregung zur Verständigung will der Pflichtige geltend machen, dass im Einzelfall die Massnahmen der Steuerbehörden in den beiden Staaten für ihn die Wirkung einer Doppelbesteuerung haben, oder dass sie zu einer Besteuerung führen, die dem Doppelbesteuerungsabkommen nicht entspricht. Gibt der Pflichtige seine Zustimmung zur Verständigung, so ist dieses Verhalten gleich zu werten, wie wenn der Pflichtige bei Tatsachen, die zu einem früheren Zeitpunkt zwar ihrem genauen Umfang nach noch nicht bekannt waren, aber wenigstens den Umrissen nach schon feststanden, einen entsprechenden Vorbehalt angebracht hätte 162). Es würde deshalb gegen den Grundsatz von Treu und Galuben verstossen, wenn die rechtskräftige Veranlagung, die der Pflichtige unter Vorbehalt angenommen hat, nach der Verständigung nicht wieder einer neuen Ueberprüfung unterzogen würde 163). Im Verständigungsverfahren soll abgeklärt werden, ob und in welchem Umfang gewisse Sachumstände nach dem entsprechenden Doppelbesteuerungsabkommen dem einen oder andern steuerfordernden Staate zugewiesen werden können. In diesem Sinne stellt die rückwirkende Umqualifikation eines bestimmten Tatbestandes im Verständigungsverfahren eine revisionsbegründende "neue" Tatsache dar. Mit deren Hilfe kann die für den entsprechenden Staat massgebliche Veranlagungsgrundlage vervollständigt oder berichtigt werden. Die Rückforderung der aufgrund der Verständigung zuviel bezahlten Steuern erfolgt in der Praxis meist ohne ein formelles Revisionsverfahren. Die Steuern werden in der Regel von Kanton und Gemeinden anstandslos zurückerstattet. Sollte es dabei jedoch zu Schwierigkeiten kommen, kann der Pflichtige, oder

162) siehe oben, § 10 II A 4.

163) Masshardt, S. 427.

je nach kantonalem Recht auch die Gemeinde, ein formelles Revisionsverfahren verlangen 164).

Lehnt der Steuerpflichtige eine Verständigung ab, so fällt sie dahin. Der Pflichtige wird in beiden Staaten unabhängig von der Verständigung nach Doppelbesteuerungsabkommen und internem Steuerrecht veranlagt. In diesem Fall ist der Pflichtige für die Rüge von Verstössen gegen Doppelbesteuerungsgrundsätze ausschliesslich auf den ordentlichen Rechtsmittelweg verwiesen. Zudem ist ihm in der Regel auch ein Zurückkommen auf die (abgelehnte) Verständigung verwehrt, da die Staaten nicht mehr an die Verständigung gebunden sind 165).

B. Die Revisionsgründe des VwVG

Das VwVG ordnet nur die Revision von Beschwerdeentscheiden ausdrücklich (Art. 66 VwVG) 166). Im Gegensatz zu einigen kantonalen Steuergesetzen 167) sind die gegenüber einem Beschwerdeentscheid zulässigen Revisionsgründe ausschliesslich verfahrensrechtlicher Natur. Wie die steuerrechtlichen 168) sind auch die Revisionsgründe des VwVG den prozessrechtlichen (Art. 136 ff. OG) nachgebildet und decken sich weitgehend mit ihnen 169).

Dementsprechend ist auch ihr Vorliegen von den gleichen Bedingungen abhängig, so dass für ihre Darstellung grundsätzlich auf die Ausführungen zu den steuerrechtlichen Revisionsgründen verwiesen werden kann 170). Im folgenden wird deshalb nur kurz und summarisch auf die einzelnen Revisionstatbestände eingetreten.

1. Die Beeinflussung des Beschwerdeentscheides durch ein Verbrechen oder Vergehen 171)

Dieser Revisionsgrund ist Art. 137 Abs. 1 lit. a OG nachgebildet. Der Revisionstatbestand von Art. 66 Abs. 1 VwVG ist

164) Reich, S. 126; Reimann/Zuppinger/Schärner, N 16 zu § 108 Erg. Bd.

165) Reich, S. 121.

166) siehe oben, § 5 I 2, § 6 II 2.

167) siehe oben, § 5 II 2 b, § 10 II D.

168) Blumenstein, System, S. 367.

169) Saladin, Verwaltungsverfahren, 24.11.

170) siehe oben, § 10 II, III.

171) siehe oben, § 10 II B 1.

dann gegeben, wenn auf dem Wege eines Strafverfahrens, oder, wenn ein solches nicht durchgeführt werden kann, auch in anderer Weise durch beliebige Beweismittel nachgewiesen wird, dass eine strafbare Handlung zum Nachteil des Gesuchsteller auf den Entscheid eingewirkt hat. Dabei bedarf es nicht unbedingt eines verurteilenden Erkenntnisses. Entscheidend ist auch hier, dass aufgrund eines widerrechtlichen und tatbestandsmässigen Verhaltens eine nachteilige Einwirkung stattgefunden hat 172).

2. Das Vorbringen neuer erheblicher Tatsachen oder Beweismittel 173)

Vorbild zu diesem Revisionsgrund war Art. 137 Abs. 1 lit. b OG. Wie im Steuerrecht bezieht sich Art. 66 Abs. 1 lit. a VwVG auf den Nachweis, dass die tatbeständliche Urteilsgrundlage des früheren Entscheides von Anfang an unrichtig war 174). Revisionsgründe sind dabei nur rechtserhebliche Tatsachen, die zur Zeit der Erstbeurteilung bereits bestanden haben, ferner Beweismittel zu solchen Tatsachen, vorausgesetzt, dass die erst nachträgliche Beibringung unverschuldet ist 175).

3. Die versehentliche Nichtberücksichtigung erheblicher Tatsachen oder bestimmter Begehren

In Anlehnung an Art. 136 Abs. 1 lit. d OG ist der Revisionsgrund von Art. 66 Abs. 2 lit. b VwVG dann gegeben, wenn eine Aktenwidrigkeit im engeren Sinn vorliegt, die einer Rechtsverweigerung nahe kommt. Es muss ein Widerspruch mit dem klaren Inhalt der Akten vorliegen; dem Entscheid muss m.a.W. ein anderer als der gegebene Aktenbestand zugrunde gelegt worden sein. Dementsprechend bildet die gewollte Nichtberücksichtigung wie auch die irrtümliche Würdigung von Tatsachen keinen Revisionsgrund 177).

172) Birchmeier, S. 504 f..

173) siehe oben, § 10 II A.

174) Gygi, S. 193.

175) Gygi, S. 194; 103 Ib 89 f..

176) siehe oben, § 10 II B 2d.

177) Birchmeier, S. 503; Caviezel, S. 81.

Werden bestimmte Begehren versehentlich nicht berücksichtigt, so kann unter diesem Titel nur revidiert werden, wenn weder das Dispositiv noch die Erwägung sich mit dem gestellten Rechtsbegehren befasst haben 178). Eine Revision ist daher dann zu gestatten, wenn ein Begehren um Erlass, Aufhebung oder Aenderung versehentlich unbeurteilt geblieben ist; nicht jedoch dann, wenn es sich um blosse Beweisanträge, um Rechtsstandpunkte oder um Rechtsbegehren handelt, die mit der Abweisung eines andern Antrages indirekt entschieden worden sind 179).

4. Verfahrensmängel 180)

Der Revisionsgrund der "Verletzung wesentlicher prozessualer Vorschriften" findet - in Anlehnung an Art. 136 Abs. 1 lit. a bis c OG in Art. 66 Abs. 2 lit. c VwVG eine konkretisierende Ausgestaltung. Anders als im Steuerrecht 181) kommt durch diese differenziertere Lösung für Mängel, die auch noch nachträglich zu beurteilen sind, dem Problem der Nichtigkeit je länger je mehr eine geringere Bedeutung zu. Die Nichtigkeit wird nur noch in den Fällen von Bedeutung sein, in denen eine Revision nicht möglich ist, die Verfügung aber derart gravierende Mängel hat, dass sie auch noch nach Ablauf der Beschwerdefrist oder im Vollstreckungsverfahren angefochten werden können muss 182).

Unter der Herrschaft des VwVG kann deshalb als Revisionsgrund der Fall der nicht richtig besetzten Behörde oder die Verletzung der Ausstandsvorschriften in Frage kommen, sofern der Petent die Besetzung nicht akzeptiert hat oder mit seinem Ausstandsbegehren nicht abgewiesen worden ist 183). In Revision zu ziehen ist auch diejenige Verfügung, welche unter Verletzung (Einschränkung, Erschwerung oder Verweigerung) des rechtlichen Gehörs oder des Akteneinsichtsrechts zustandegekommen ist 184).

180) siehe oben, § 10 II B 2.

181) siehe oben, § 10 II B 2a.

182) Fleiner-Gerster, S. 232.

183) Birchmeier, S. 500; Fleiner-Gerster, S. 230.

184) Gygi, S. 193.

Als zusammenfassender Begriff für die Mitwirkungsrechte des Privaten im Verwaltungsverfahren (wie in jedem staatlichen Verfahren) hat die Partei in jedem Stadium des Verfahrens Anspruch auf rechtliches Gehör 185). Die Verletzung dieses Grundsatzes ist nach eidgenössischen wie auch regelmässig nach kantonalem Verwaltungsverfahrensrecht letztlich "gemäss" Art. 4 BV Revisionsgrund 186). Vorausgesetzt, dass es dem Gesuchsteller objektiv nicht möglich war, diesen Verfahrensmangel rechtzeitig im früheren Verfahren zu rügen, ist eine Revision namentlich dann denkbar, wenn zu seinem Nachteil entschieden wurde, bevor der Gesuchsteller sich hat äussern können, wenn ihm Eingaben der Gegenpartei vor der Entscheidung nicht zur Kenntnis gebracht oder ihm die Teilnahme an den Beweiserhebungen verweigert worden ist.

IV. Der Ausschluss der Revision

Die Revision erlaubt die Behebung gravierender Entscheidungsmängel in all jenen Fällen, in denen eine ordentliche Anfechtung des Entscheides nicht oder nicht mehr möglich ist. Als ausserordentliches Rechtsmittel darf die Revision nicht zu einer "Verlängerung" der Beschwerdefrist führen. Auch darf sie nicht dazu verwendet werden, Versäumnisse der Verfahrensbeteiligten nachzuholen. Was im erstinstanzlichen oder im ordentlichen Rechtsmittelverfahren an Tatsachen, Beweismitteln oder auch an Verfahrensrügen vorgebracht werden konnte, ist im Revisionsverfahren nicht mehr zu hören 187). Nach Gesetz und Rechtsprechung ist denn auch eine Revision nur dann statthaft, wenn der Gesuchsteller nachzuweisen vermag, dass er den angerufenen Revisionsgrund nicht schon im vorausgegangenen Verfahren hätte geltend machen können (Art. 66

185) Gygi, S. 56 f.; Saladin, Verwaltungsverfahren, 16.21.

186) Saladin, Verwaltungsverfahren, 15.226.

187) Lehmann, N 3 zu § 108; Saladin, Verwaltungsverfahren, 24.22.

188) Masshardt, S. 411; Känzig, N 8 zu Art. 126; Höhn, Steuerrecht, S. 406; Reimann/Zuppinger/Schärrier, N 29 zu § 108; Lehmann, N 2 zu § 108; Haesler, in ZBl 62,124; StR 34,197 ff.; ASA 45, 608; Saladin, Verwaltungsverfahren, 13.222; Gygi, S. 194; Kölz, VRG, N 10 zu § 67; Gygi/Stucki, N 8 zu Art. 75; VPB 42.6.

Abs. 3 VwVG), bzw. dass er ihm trotz pflichtgemässer Sorgfalt bisher nicht bekannt sein konnte (z.B. § 108 lit. b ZH StG). Die Revision ist somit immer dann nicht zu gestatten, "wenn der Gesuchsteller die Gründe, aus denen er sie verlangt, bei Anwendung der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Rechtsmittelverfahren (Einsprache-, Rekurs- bzw. Beschwerdeverfahren) hätte geltend machen können". Massgebend für die Statthaftigkeit der Revision ist daher die Frage, ob die späte Entdeckung und nachträgliche Anrufung des Revisionsgrundes einer unsorgfältigen Verfahrensbeteiligung zuzuschreiben ist oder nicht; m.a.W. ob es dem Petenten möglich und zumutbar war, die Mängel, aus denen er die Revision verlangt, schon im laufenden Verfahren zu erkennen und entsprechend zu rügen 188). Der Gesuchsteller lässt es im erstinstanzlichen oder im ordentlichen Rechtsmittelverfahren an der erforderlichen Umsicht fehlen bzw. verletzt seine Sorgfaltspflicht namentlich dann, wenn er es unterlässt, bei der Abklärung des massgeblichen Sachverhaltes die ihm gebotene, d.h. der prozessualen Lage angemessene (und ihm auch zumutbare) Tätigkeit zu entfalten und den rechtlichen Fragen genügend Aufmerksamkeit zu schenken, wenn er Verfahrensvorschriften zuwiderhandelt oder seine Verfahrensrechte nicht genügend wahrnimmt 189). Trägt der Steuerpflichtige durch seine sorglose Verfahrensbeteiligung, insbesondere durch die Unterlassung der rechtzeitigen Rüge bestimmter, mit normaler Aufmerksamkeit erkennbarer Fehler, zum Zustandekommen einer materiell nicht zutreffenden Veranlagung bei, soll er dafür büssen, indem er darauf behaftet wird. Dies folgt schon aus dem Gebot der Rechtsgleichheit und dem Postulat einer ökonomischen Verwaltung.

Mit der Statuierung dieses für alle Revisionsgründe geltenden Ausschlussgrundes, wobei es keine Rolle spielt, ob die Gegen-

189) Graf, S. 100; Masshardt, S. 436.

partei den Fehler hätte entdecken können oder nicht 190), wird die Möglichkeit des beliebigen Zurückkommens auf rechtskräftige Verfügungen ausgeschlossen. Zudem kann vermieden werden, dass das ausserordentliche Rechtsmittel dazu missbraucht wird, im vorausgegangenen Verfahren vermeidbare Unterlassungen der Parteien nachzuholen. Eine andere Praxis wäre sowohl für die Rechtssicherheit wie für den ungestörten Gang der Verwaltung untragbar. Die Parteien hätten es nämlich dann in der Hand, sich durch unvollständige Vorbringen ihrer Argumente eine ein- oder sogar mehrmalige Neubeurteilung getroffener Verfügungen zu sichern 191).

190) Graf, S. 100; 76 I 8.

191) Feigenwinter, S. 83; Schwager, S. 51.

3. Abschnitt: Das Verfahren

§ 11 Die Befristung der Revision

I. Allgemeines

Der Hauptzweck der Festsetzung von Rechtsmittelfristen liegt darin, die Rechtsbeständigkeit behördlicher Akte von einem bestimmten Zeitpunkt an zu sichern. Wenn schon die ordentlichen Rechtsmittel aus Gründen der Rechtssicherheit und der Ordnungsmässigkeit befristet sein müssen, gilt dies in noch verstärktem Masse für die ausserordentlichen Rechtsmittel und damit auch für die Revision. Während die Befristung der ordentlichen Rechtsmittel dazu dient, die Zeit zu beschränken, in welcher die Verfügung angefochten werden kann, bezeichnet die Frist bei den ausserordentlichen Rechtsmitteln die Zeitspanne, in welcher eine definitive Verfügung angefochten werden kann, um diese bzw. deren Rechtskraft zu beseitigen und den Weg zu einer Neuurteilung der Sache freizulegen 1).

Allgemein gelten zwei verschiedene Befristungen; eine relative Frist für die Einreichung des Revisionsgesuches und eine absolute Frist, nach deren Ablauf die Möglichkeit, ein Revisionsgesuch einzureichen, endgültig dahinfällt 2). Diese Regelung ist für das Verwaltungsverfahren in Art. 67 Abs. 1 VwVG enthalten. Für die Wehrsteuerpraxis bildet die Bestimmung von Art. 141 OG den Anknüpfungspunkt, die im Hinblick auf die Revision von Bundesgerichtsentscheiden ebenfalls zwei solche Befristungen kennt 3). Für das kantonale Steuerrecht kann an Stelle vieler gleich oder zumindest sehr ähnlich lautender Bestimmungen auf die Regelung in § 109 ZH StG verwiesen werden.

1) Caviezel, S. 102; Känzig, N 9 zu Art. 126; StR 34, 204 f.

2) Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 1 zu § 109; Haesler, in ZBl 62, 147; Birchmeier, S. 512 f.

3) StR 34, 205.

II. Die relative und absolute Revisionsfrist

Diese Fristen sind gesetzliche Fristen. Als solche sind sie - vorbehältlich anderweitiger ausdrücklicher Anordnung - grundsätzlich Verwirkungsfristen. Sie können dementsprechend nicht erstreckt werden und sind peremptorischer Natur, d.h. nach deren Ablauf ist grundsätzlich jede Revisionsmöglichkeit verwirkt 4). Die Einhaltung dieser Revisionsfristen stellt die wichtigste formelle Voraussetzung einer Revision dar 5). Sie ist von der Revisionsinstanz von Amtes wegen zu prüfen; bei deren Ueberschreiten ist ein Eintreten auf das Gesuch abzulehnen 6).

1. Die relative Revisionsfrist

Hinsichtlich der relativen Frist wird für das Verwaltungsverfahren (Art. 67 Abs. 1 VwVG) wie für die Bundessteuersachen (in Anlehnung an die Bestimmung in Art. 141 Abs. 1 lit. b OG) übereinstimmend ein Zeitraum von 90 Tagen seit Kenntnis des Revisionsgrundes statuiert 7). Nicht übereinstimmend ist indessen die relative Frist in den Kantonen angesetzt: So wird in den kantonalen Steuergesetzen bestimmt, dass Gesuche um Revision innert 30 8), 60 9) oder 90 Tagen bzw. 3 Monaten 10) seit der Kenntnisnahme einzureichen seien. Trotz ihrer Umschreibung als "bloss" relative Frist ist auch bei deren unbenutztem Ablauf grundsätzlich jede Revisionsmöglichkeit "verwirkt" 11).

2. Die absolute Revisionsfrist

Zur verhältnismässig kurzen relativen Befristung tritt noch eine längere, absolut bestimmte Befristung hinzu, nach deren

4) Reimann/Zuppinger/Schärner, N 15 f. zu § 78; Bosshardt, S. 267; Pestalozzi, S. 195; StR 34 205; Birchmeier, S. 522; Imboden/Rhinow, Nr. 91 B IV; Gygi, S. 49; von Werra, VWV, N 1 zu Art. 34.

5) Caviezel, S. 103.

6) Gygi, S. 60 f.; Reimann/Zuppinger/Schärner, N 2 zu § 109.

7) Känzig, N 9 zu Art. 126; Masshardt, S. 427, 435; StR 34, 205.

8) Baselland, Obwalden, Thurgau, Uri.

9) Appenzell A.Rh.

10) Appenzell I.Rh., Bern, Freiburg, Glarus, Graubünden, Neuenburg, St. Gallen, Schaffhausen, Solothurn, Tessin, Waadt, Wallis, Zürich.

11) StR 34, 205.

Ablauf jegliche Revisionsmöglichkeit ausgeschlossen ist 12). Sie soll das Gemeinwesen davor schützen, dass noch nach unerdenklichen Zeiten eine Revision des Entscheides verlangt werden kann. Für das Verwaltungsverfahren beträgt die Dauer 10 Jahre (Art. 67 Abs. 2 VwVG), während für die Einreichung eines Revisionsbegehrens in Bundessteuersachen (in Anlehnung an Art. 134 WStB) von einer absoluten Verwirklichungsfrist von 5 Jahren ausgegangen wird 13). Diese Frist gilt jedenfalls für alle Wehrsteuerveranlagungen und -entscheide der "untern" Instanzen. Hinsichtlich der "höchstrichterlich" entschiedenen Veranlagungen wird jedoch auch in Wehrsteuersachen die allgemein für die Revision von Bundesgerichtsentscheiden in Art. 141 OG festgesetzte Frist von 10 Jahren, gerechnet vom Eingang des Urteils an, zu gelten haben 14). Die kantonalen Steuergesetze begrenzen die Dauer der absoluten Verwirklichungsfrist entweder auf 10 15), 8 16), 6 17), 5 18), 4 19), 3 20), oder sogar auf 2 21) Jahre. Diese absolute Befristung spielt jedoch dann nicht, wenn eine strafbare Handlung auf die Verfügung eingewirkt hat. In diesen Fällen ist grundsätzlich die längere strafrechtliche Verjährungsfrist für die Verwirkung massgebend (z.B. Art. 67 Abs. 2 VwVG) 22).

III. Der Fristenlauf

1. Der Beginn des Fristenlaufes

Das Schicksal eines Revisionsbegehrens hängt weitgehend davon ab, ob es rechtzeitig, d.h. innert der gesetzlich festgesetzten relativen Revisionsfrist seit der Entdeckung bzw. der Kenntnis des

-
- 12) Birchmeier, S. 512; Reimann/Zuppinger/Schärer, N 5 zu § 109; Graf, S. 117 f.; Haesler, in ZBl 62,147; StR 34,206.
13) Känzig, N 9 zu Art. 126; StR 34,206.
14) Birchmeier, S. 513; StR 34,206.
15) Aargau, Appenzell A.Rh., St. Gallen, Zürich.
16) Wallis.
17) Schaffhausen.
18) Appenzell I.Rh., Baselland, Bern, Freiburg, Glarus, Tessin, Thurgau, Solothurn.
19) Waadt.
20) Neuenburg, Obwalden, Uri.
21) Graubünden.
22) Birchmeier, S. 513; Saladin, Verwaltungsverfahren, 24.11; VPB 40.53.

Revisionsgrundes, bei der Revisionsinstanz anhängig gemacht wurde. Der angerufene Revisionsgrund gilt jedoch nicht erst dann als "entdeckt bzw. bekannt", wenn er sicher bewiesen werden kann. Die Frist beginnt vielmehr erst dann zu laufen, wenn ein auf sicheren Grundlagen fussendes Wissen um den Revisionsgrund vorhanden ist. Bloss Vermutungen oder Gerüchte genügen dagegen nicht und vermögen den Lauf der Revisionsfristen nicht in Gang zu setzen. Die Partei muss aufgrund ihrer Kenntnisse in der Lage sein, die Revision geltend zu machen. Es müssen mindestens begründete Erfolgsaussichten bestehen 23). Die Kenntnis des vertraglichen wie auch des gesetzlichen Vertreters ist der Partei selbst anzurechnen 24). Wurde der Revisionsgrund dem Gesuchsteller unter verschiedenen Umständen mehrere Male bekannt gemacht, so ist für den Beginn des Fristenlaufes auf den Zeitpunkt der ersten Kenntnisnahme abzustellen. Erfolgte die Publikation durch Massenmedien, so wird vermutet, dass der Petent in diesem Moment auf den Revisionsgrund aufmerksam wurde. Diese Vermutung kann jedoch durch die Leistung des strikten Gegenbeweises umgestossen werden 25).

Die absolute Revisionsfrist indessen beginnt mit der gehörigen Eröffnung der Verfügung zu laufen, also in der Regel mit dem Eingang des motivierten Entscheides beim Adressaten 26). Der Beginn des Fristenlaufes für Rechtsmittel wird jedoch nicht durch jede mangelhafte Eröffnung verhindert. Erreicht eine objektive mangelhafte Eröffnung trotz ihres Mangels ihren Zweck, m.a.W. ist die betroffene Partei effektiv gar nicht benachteiligt worden, zieht die Fehlerhaftigkeit keine Rechtsfolgen nach sich 27). So beginnt eine Frist trotz mangelhafter oder fehlender Rechtsmittelbelehrung zu laufen, wenn der Petent als Rechtskundiger (z.B. als Anwalt) um die Unrichtigkeit wissen musste, ihm

23) Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 2 zu § 109; Graf, S. 118; Birchmeier, S. 513; v. Werra, VWV, N 1 zu Art. 34; Caviezel, S. 105.

24) Birchmeier, S. 513; Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 17 zu § 72; Graf, S. 118.

25) Graf, S. 118.

26) Birchmeier, S. 513.

27) Imboden/Rhinow, Nr. 84 B IV g.

also zugemutet werden darf, dass er sich rechtlich richtig zu verhalten weiss 28).

2. Die Erstreckung der Revisionsfrist

Als gesetzliche und damit als Verwirkungsfristen können beide Fristen weder unterbrochen, stillstehen noch grundsätzlich erstreckt werden 29). Das setzt voraus, dass Prozesshandlungen innerhalb der laufenden Frist zu erfolgen haben, soll der Eintritt des Fristablaufes und damit der Untergang des Rechts verhindert werden 30).

Das Bundesgericht hat jedoch auf dem Gebiete der direkten Steuern festgehalten, dass - trotz der peremptorischen Natur der Befristung - auch auf ein nach Ablauf der Frist eingereichtes Revisionsgesuch eingetreten werden könne, wenn die Verspätung damit entschuldigt werden kann, dass vorerst der Entscheid über ein Erläuterungsgesuch abgewartet wurde 31). Unter diesen besonderen Umständen lässt sich mithin die relative Befristung noch "erstrecken" 32).

IV. Der Beweis der Fristwahrung

Für den Beweis der Fristwahrung gilt die allgemeine Beweisregel gemäss Art. 8 ZGB. Danach trägt derjenige, welcher ein Recht ausübt, für das eine Verwirkungsfrist läuft, auch die Beweislast für die fristgerechte Ausübung, mithin für den Zeitpunkt des Fristbeginns und für den der Rechtshandlung. Beweispflichtig für die Wahrung der Revisionsfristen ist somit grundsätzlich der Gesuchsteller 33). Eine Ausnahme besteht nur, wo er diesen Beweis aus Gründen nicht erbringen kann, die nicht von ihm sondern von der Behörde zu vertreten sind. In diesem

28) Imboden/Rhinow, Nr. 86 B III; 78 I 297.

29) Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 16 zu § 78; Bosshardt, S. 267; Birchmeier, S. 513; Imboden/Rhinow, Nr. 34 B VII; Gygi, S. 49; StR 34, 205 N 79.

30) Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 22 zu § 78; Imboden/Rhinow, Nr. 34 B VII; 91 B IV; Gygi/Stucki, N 2 zu Art. 42; Kölz, VRG, N 4 zu § 12.

31) Masshardt, S. 436.

32) StR 34, 205.

33) Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 2 zu § 109.

Fall tritt eine Umkehr der Beweislast ein 34).

Die Frist gilt dann als eingehalten, wenn das Revisionsbegehren während ihres Laufes eingereicht wird. Das Gesuch muss spätestens am letzten Tag während der Geschäftszeit bei der zuständigen Behörde selbst oder vor Mitternacht der schweizerischen Post übergeben werden. Als Beweis der Uebergabe zu Händen der schweizerischen Post dient grundsätzlich der Poststempel 35). Die Frist gilt als gewahrt, auch wenn die Eingabe des Privaten an eine unzuständige Behörde gelangt. Diese hat die Eingabe von Amtes wegen der kompetenten Behörde zu überweisen 36).

Nicht verwirkt wird indessen eine Revision bei verfrühter Einreichung, weil beispielsweise dem Petenten schon vor der Eröffnung ein Revisionsgrund zur Kenntnis gelangt, zu diesem Zeitpunkt aber die Geltendmachung des Mangels nicht mehr möglich ist und auch kein ordentliches Rechtsmittel mehr zur Verfügung steht. Das Gesuch muss nachträglich wiederholt werden, da die Revision nur gegen rechtskräftige Verfügung zulässig ist und die Behörde nicht auf ein vorzeitig eingereichtes Gesuch einzutreten hat 37).

V. Die Wiederherstellung der Revisionsfrist

Wird die Revisionsfrist versäumt, so ist grundsätzlich der Anspruch auf materielle Behandlung des Revisionsgesuches verwirkt. Die Wiederherstellung einer versäumten gesetzlichen oder richterlichen Frist ist ein im Verwaltungsverfahren allgemein anerkanntes Rechtsinstitut 38). Sie ist zu gewähren, wenn der Petent nachweist, dass er seinen Prozess ordnungsgemäss geführt hat. Er muss nachweisen können, dass er oder sein Vertreter von

34) von Werra, VWV, N 9 zu Art. 14; Imboden/Rhinow, Nr. 91 B II; Kölz, VRG, N 2 zu § 11; Gygi, S. 51.

35) Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 22 zu § 78.

36) Gygi, S. 50; Imboden/Rhinow, Nr. 91 B III; Gygi/Stucki, N 5 zu Art. 42; Kölz, VRG, N 2 zu § 11; Saladin, Verwaltungsverfahren, 17.32.

37) Birchmeier, S. 512; Graf, S. 119.

38) Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 23 zu § 78; Wespi, S. 336; Fehr, S. 264.

der Fristansetzung nicht rechtzeitig Kenntnis erhalten hat oder durch schwerwiegende Gründe an der Innehaltung der Frist verhindert worden ist 39). Als schwerwiegende Gründe gelten plötzliche schwere Erkrankung in der Familie, Landesabwesenheit oder Militärdienst 40), dagegen nicht Arbeitsüberlastung, Landesabwesenheit, wenn eine weitere zur Vertretung befugte Person vorhanden ist oder Ferien. Die Restitutionsgründe gelten nicht nur für natürliche, sondern sinngemäss auch für juristische Personen 41).

Das Gesuch um Wiederherstellung einer Frist kann erst nach deren Ablauf gestellt werden. Es kann auch nicht eingereicht werden, solange der Hinderungsgrund besteht; denn es lässt sich in diesem Zeitpunkt nicht beurteilen, von welchem Datum an die wiederherzustellende Frist laufen wird 42). Die Wiederherstellung kann nur auf Gesuch hin gewährt werden. Dieses ist hinreichend zu begründen und kann selbständig oder mit der Einreichung des verspäteten Revisionsbegehrens bei der Instanz, die in der Sache selbst entscheidet, vorgebracht werden 43).

39) Reimann/Zuppinger/Schärerer, N 24 zu § 78; Kölz, VRG, N 7 zu § 12; Gygi/Stucki, N I 1 zu Art. 59; von Werra, VWV, N 3 zu Art. 15.

40) Reimann/Zuppinger/Schärerer, N 26 zu § 78.

41) Reimann/Zuppinger/Schärerer, N 29 zu § 78; Pestalozzi, S. 161 f.; Gygi S. 51; von Werra, N 5 zu Art. 15; Imboden/Rhinow, Nr. 91 B IV; Kölz, VRG, N 8 zu § 12; Gygi/Stucki, N I 2 zu Art. 42, N I 1 zu Art. 59.

42) Reimann/Zuppinger/Schärerer, N 30 zu § 78.

43) Gygi, S. 51.

§ 12 Die Ordnungsmässigkeit der Revision

Damit ein Revisionsverfahren rechtswirksam eingeleitet werden kann, muss, wie jedes Rechtsmittel, auch das Revisionsbegehren als Rechtsschrift bezüglich Form und Inhalt gewissen minimalen gesetzlichen Anforderungen genügen. Diese Anordnungen haben entweder den Charakter von absoluten Gültigkeitsvoraussetzungen oder von blossen Ordnungsvorschriften. Fehlen ausdrückliche Vorschriften für das Revisionsverfahren, so sind die Regeln für die übrigen Rechtsmittel sinngemäss anzuwenden. Rechtsgrundlage für die verwaltungsrechtliche Revision ist Art. 67 VwVG, welcher seinerseits auf die Regeln in den Art. 52 f. VwVG (Beschwerdeschrift) verweist. Die bundessteuerliche, insbesondere die wehrsteuerliche Revision richtet sich mangels besonderer Vorschriften nach den Bestimmungen über das wehrsteuerliche Beschwerdeverfahren (Art. 106 ff. WStB). Statt vieler gleich oder zumindest sehr ähnlich konzipierter kantonalrechtlicher Revisionsverfahren, kann auf die zürcherische Regelung in §§ 110 ff. verwiesen werden.

I. Die Form des Revisionsgesuches

Das Revisionsgesuch ist - wie überhaupt jedes Rechtsmittel - schriftlich einzureichen (§ 110 Abs. 1 ZH StG; Art. 106 Abs. 2 WStB; Art. 67 Abs. 1 VwVG). Diese Vorschrift ist zwingender Natur. Die Schriftlichkeit ist also grundsätzlich wesentliches Erfordernis (Gültigkeitserfordernis) für die Einleitung eines spezifischen Rechtsmittelverfahrens und nicht bloss Ordnungsvorschrift¹⁾. Eine bloss mündliche Rücksprache des von der Verfügung Betroffenen mit der zuständigen Behörde kann daher grundsätzlich keine Anhängigmachung der Streitsache bewirken.

1) Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 4 zu § 110; Graf, S. 120; Kölz, N 6 zu § 53.

Anders nur, wenn die mündlich geäußerte Absicht, ein Revisionsgesuch einzureichen, von der zuständigen Behörde protokollarisch festgehalten und vom Revisionswilligen sodann unterschriftlich bestätigt wird 2). Zur Schriftlichkeit gehört auch die Unterschrift des Gesuchstellers 3). Unterzeichnet der vertraglich bestellte Vertreter, so ist in der Regel eine Vollmacht des Vertretenen der Rechtsschrift beizulegen 4). Fehlt die Unterschrift, so ist die Rechtsschrift zur Verbesserung dem Petenten zurückzuschicken; wird die hierfür gesetzte Frist nicht eingehalten, so ist die Säumigkeit mit einem Nichteintretensentscheid zu quittieren 5). A priori auf Nichteintreten ist dagegen dann zu erkennen, wenn die Person des Petenten aus der Revisionsschrift nicht hervorgeht (z.B. dann, wenn ein Vertreter, ohne im eigenen Namen ein Gesuch zu stellen, den Namen des Vertretenen nicht nennt) 6).

Die Zahl der einzureichenden Exemplare bestimmt sich nach dem massgeblichen Gesetz. Meistens wird die Einreichung im Doppel verlangt. Benötigt die zuständige Instanz mehr als zwei - in der Regel werden sovieler Ausfertigungen der Rechtsschrift verlangt, dass diese gleichzeitig allen Beteiligten zur Vernehmlassung zugestellt werden können - so sind sie vom Petenten sofort nachzuliefern; andernfalls erstellt die Behörde die notwendigen zusätzlichen Ausfertigungen auf seine Kosten 7).

II. Der Inhalt des Revisionsgesuches

Aus Gründen der Verwaltungsökonomie, damit nicht auf jede fristgerechte Eingabe hin ein Revisionsverfahren eingeleitet werden muss, hat die Revisionsschrift auch bezüglich des Inhaltes gewissen gesetzlichen Minimalanforderungen zu genügen. So muss die Rechtsschrift eine Revisionserklärung, einen Antrag (Rechtsbegehren)

2) Fehr, S. 294

3) Kölz, VRG, N 7 zu § 53; Gygi, S. 143; Saladin, Verwaltungsverfahren 20.61.

4) Reimann/Zuppinger/Schärner, N 17 zu § 72; Bosshardt, S. 241.

5) Saladin, Verwaltungsverfahren, 20.61 N 133; Schwager, S. 58; Feigenwinter, S. 111.

6) Saladin, Verwaltungsverfahren, 20.61 N 133; Gygi, S. 143.

7) Kölz, VRG, N 6 zu § 53.

sowie eine Begründung enthalten 8). Dabei stellt die Behörde hinsichtlich Form und Inhalt keine hohen Anforderungen 9). Wenn aus der Eingabe einigermaßen klar hervorgeht, was von der angegangenen Instanz verlangt wird, und um was es überhaupt geht, tritt die zuständige Instanz auf das Rechtsmittel ein; es muss m.a.W. daraus hervorgehen, dass eine individualisierte Person gegenüber einer bestimmten Verfügung den klaren Revisionswillen schriftlich bekundet 10).

1. Die Revisionserklärung

Eine Revisionseingabe muss als unerlässlicher Bestandteil jeder Rechtsmittelschrift eine Anfechtungserklärung enthalten. Ohne eine solche Rechtsmittelerklärung ist ein Rechtsbegehren und eine Begründung gar nicht möglich 11). Die ausdrückliche Bezeichnung der Eingaben als Revisionsgesuch ist jedoch nicht erforderlich. Es genügt, wenn aus dem Sinn und Gehalt der Erklärung eindeutig hervorgeht, dass der Rechtssuchende eine eigentliche Revision und nicht etwa eine blosse formlose Wiedererwägung oder gar nur eine Auskunft verlangt. Zudem muss die Revisionserklärung Aufschluss darüber erteilen, was Gegenstand der Revision ist. Sie bestimmt den angefochtenen Verwaltungsakt, dessen Neuüberprüfung verlangt wird 12). Ob die Verfügung der Revisionserklärung im Original oder in einer Abschrift beizulegen sei, entscheidet sich nach den einschlägigen Verfahrensvorschriften. Grundsätzlich wird die Verfügung beizulegen sein, obgleich die Eingabe an die verfügende Instanz einzureichen ist. Die eindeutige Bezeichnung (Parteien, Streitsache, Datierung, Register- oder Protokollnummern und Inhalt des Entscheides) sollte indessen genügen, damit der angefochtene Entscheid ohne weiteres auffindbar ist 13).

8) Reimann/Zuppinger/Schärner, N 1 zu § 110; Graf, S. 121.

9) Gygi, S. 143; 102 I b 372.

10) Gygi, S. 143; Saladin, Verwaltungsverfahren, 20.62; 102 Ib 372.

11) Fehr, S. 299; Caviezel, S. 92.

12) Caviezel, S. 92; Schwager, S. 60; Gygi, S. 138.

13) Graf, S. 120 f.; Reimann/Zuppinger/Schärner, N 1 zu § 110.

2. Der Antrag (Rechtsbegehren)

Um der Behörde überhaupt ein zielgerichtetes und speditives Handeln zu ermöglichen, hat der Gesuchsteller einen bestimmten Antrag zu stellen, indem er sich darüber äussert, welche Entscheidung gefällt werden soll. Das gilt insbesondere dann, wenn nicht bloss Aufhebung der Verfügung, sondern Aenderung derselben verlangt wird. Dann muss gesagt werden, was daran geändert oder wie die beantragte Verfügung lauten soll 14). Verlangt wird jedoch nicht, dass ein genau formuliertes und von der übrigen Rechtsschrift getrenntes Rechtsbegehren vorliegt 15). Sofern sich der Antrag bei natürlicher und vernünftiger Auslegung den Aeusserungen in der Rechtsschrift entnehmen lässt, ist dem Erfordernis des Antrages genüge getan. Unzulänglich ist es jedoch, wenn an Stelle eines Antrages lediglich auf frühere Begehren verwiesen wird, und diese nicht nochmals wiederholt werden 16). Das Rechtsbegehren ist formelle Gültigkeitsvoraussetzung 17). Fehlt ein Begehren überhaupt oder ist es unklar, so ist dem Petenten eine kurze Nachfrist zur Verbesserung anzusetzen mit der Androhung, dass sonst auf die Sache nicht eingetreten werde 18).

Soll ein Steuerentscheid revidiert werden, so gehören zum Antrag bestimmte oder bestimmbare Einschätzungsfaktoren. Blosser Begehren und "Richtigstellung", um "Berücksichtigung der Revisionsgründe" oder um "angemessene Herabsetzung des Steuerbetrages" stellen keine gültigen Anträge dar 19). Die Verwaltungsbehörden sind jedoch nicht an die Anträge gebunden. Dem Antrag kommt daher nur die Bedeutung von massgeblichen Wegleitungen zur Fällung des neuen Entscheides zu 20). Von einem verbindlichen,

14) Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 1 zu § 110; N 40 zu § 92; Gygi, S. 138, 143; Feigenwinter, S. 113; Kölz, VRG, N 60 zu § 20.

15) Schwager, S. 61; Graf, S. 121.

16) Schwager, S. 61; Gygi/Stucki, N II 3 zu Art. 51.

17) Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 1 zu § 110.

18) Gygi, S. 144; Saladin, Verwaltungsverfahren, 20.61; Kölz, VRG, S. 133; 103 Ib 372.

19) Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 1 zu § 110; Graf, S. 121.

20) Feigenwinter, S. 113; Caviezel, S. 93.

zahlenmässig bestimmten Rechtsbegehren sollte deshalb Abstand genommen werden 21). Falls dies nicht von Amtes wegen zu geschehen hat, ist zugleich mit dem Antrag inwiefern die Verfügung abzuändern oder aufzuheben, ein Begehren um allfällige Rückleistung bezüglich Hauptsache und Kosten zu verbinden 22).

3. Die Begründung der Revision

Als drittes Gültigkeitserfordernis muss die Revisionsschrift eine Begründung enthalten 23). Bei den ausserordentlichen Rechtsmitteln ist an sie strenge Anforderungen zu stellen. Der Gesuchsteller hat sich über die Motive zu äussern, die ihn zur Einreichung eines Revisionsbegehrens bewegen. Aus der Rechtschrift muss der angerufene Rechtsmittelgrund ersichtlich sein; es muss dargelegt werden weshalb die Voraussetzungen erfüllt seien, um gerade diesen Rechtsmittelgrund anzurufen, bzw. weshalb die Verfügung aufzuheben oder abzuändern sei.

Im Revisionsgesuch ist deshalb darzutun, welcher gesetzliche oder aussergesetzliche Revisionstatbestand angerufen wird, inwiefern Anlass besteht, ihn geltend zu machen, und welche Aenderung des früheren Entscheides verlangt wird 24). Rechtliche Ausführungen sind jedoch nicht notwendig 25). Es genügt, wenn der Gesuchsteller alle jene tatsächlichen Anhaltspunkte vorbringt, die einen Schluss auf das Vorliegen eines Revisionsgrundes gestatten 26). Wie die Begründung im einzelnen zu lauten hat, ergibt sich im wesentlichen aus den Anforderungen, die an die verschiedenen Revisionstatbestände gestellt sind. Neben dem Nachweis, den sie in jedem Fall zu enthalten hat, dass der Petent trotz Aufwendung der erforderlichen Umsicht den Mangel nicht schon früher hätte rügen können, ergibt sich die Begründung namentlich aus den nachträglich vorgebrachten "neuen" Tatsachen und Beweismittel oder deren Bezeichnung in den entsprechenden Aktenstücken 27). Fehlt eine Begründung voll-

21) Graf, S. 122.

22) Birchmeier, S. 511; Graf, S. 122

23) Reimann/Zuppinger/Schärner, N 1 zu § 110.

24) Gygi, S. 145; Kölz, VRG, N 7 zu § 54.

25) Reimann/Zuppinger/Schärner, N 1 zu § 110.

26) Birchmeier, S. 511; Gygi, S. 144.

27) Reimann/Zuppinger/Schärner, N 1 zu § 110; N 1 zu § 112.

ständig oder lässt sie die nötige Klarheit vermissen, so ist dem Gesuchsteller eine kurze Nachfrist zur Behebung des Mangels anzusetzen. Wird diese nicht benutzt, so entscheidet die Instanz auf Nichteintreten falls die Begründung fehlt, oder urteilt nach Massgabe der vorliegenden Akten in den übrigen Fällen 28). Die Revisionsinstanz ist jedoch an die Parteibegründung nicht gebunden; sie hat sich vielmehr selbständig davon zu überzeugen, ob und wenn ja, welcher Revisionsgrund im juristischen Sinn tatsächlich erfüllt ist 29).

4. Die Beweismittelangabe

Beweismittel und Urkunden sind der Revisionsschrift soweit als möglich beizulegen, oder es ist zumindest auf sie zu verweisen. Dies ist jedoch eine blosser Ordnungsvorschrift, deren Nichtbeachtung keinen Einfluss auf die Gültigkeit des Rechtsmittels hat 30). Der Gesuchsteller legt jedoch die vorhandenen Beweismittel zu seinem eigenen Vorteil bei, da sie ohne seine Mithilfe der Behörde vielfach gar nicht zur Kenntnis kommen. Damit wird der Revisionsbehörde die Sammlung des Prozessstoffes und die Feststellung der materiellen Wahrheit erleichtert. Zeigt es sich im Verlaufe des Verfahrens, dass die tatsächlichen oder rechtlichen Parteibehauptungen noch weiterer Beweise bedürfen, so ist dem Gesuchsteller Gelegenheit zu geben, diese nachzubringen 31).

5. Der Nachweis der Rechtzeitigkeit des Revisionsgesuches

Die Revisionsschrift muss ferner den Nachweis enthalten, dass das Gesuch innerhalb der gesetzlichen Fristen eingereicht worden ist (§ 110 Abs. 2 ZH StG; Art. 67 Abs. 3 VwVG), da dieser Beweis vom Gesuchsteller zu führen ist 32). Auf ein Revisionsgesuch, das hierüber keine Auskunft gibt, braucht nicht eingetreten werden. Denn es kann nicht Sache der Revisionsinstanz

28) Saladin, Verwaltungsverfahren, 2062; Gygi, S. 144; 102 Ib 373.

29) Graf, S. 122.

30) Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 3 zu § 110; Graf, S. 122; Gygi, S. 144; Schwager, S. 64; Feigenwinter, S. 115; Saladin, Verwaltungsverfahren, 20.62; Kölz, VRG, N 10 zu § 54.

31) Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 4 zu § 110; Graf, S. 122.

32) Birchmeier, S. 511; Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 3 zu § 110; Graf, S. 123.

sein, ohne konkrete Anhaltspunkte eine Untersuchung darüber zu führen, ob das Revisionsbegehren fristgerecht gestellt worden sei. Sie hat nicht zu erforschen, ob der Pflichtige auch bei pflichtgemässer Sorgfalt tatsächlich erst vor Ablauf der relativen Revisionsfrist vom angerufenen Revisionsgrund Kenntnis erhalten hatte 33). Finden sich indessen Anhaltspunkte für die Rechtzeitigkeit des Einganges, so hat die Behörde, die ohnehin darüber Untersuchung zu führen hat, dem Petenten, der entsprechende Beweismittel weder genannt noch eingereicht hat, Gelegenheit zu geben, die notwendigen Beweise zu erbringen 34).

III. Der Ort der Einreichung des Revisionsgesuches

Eine ordnungsgemässe Anfechtung eines Verwaltungsaktes verlangt auch die Einreichung des Rechtsmittels am richtigen Ort. Welcher Ort bei der Revision der richtige ist, entscheidet sich nach dem Zweck der Revision und danach, welcher Entscheid in Revision gezogen werden soll. Ordentliche "Revisionsinstanz" ist daher anerkanntermassen stets diejenige Behörde, die den mangelhaften Verwaltungsakt gesetzt hat (§ 110 Abs. 1 ZH StG; Art. 66 Abs. 1, Art. 67 Abs. 1 VwVG) 35). Je nachdem, ob ein abgeschlossenes erstinstanzliches oder ein Rechtsmittelverfahren wieder aufgenommen (und die Sache hinsichtlich der angerufenen Revisionsgründe neu beurteilt) werden soll, ist die ursprünglich verfügende oder die Rechtsmittelinstanz, die zuletzt entschieden hat, zuständig. Diese Instanz hat auch über das Begehren zu entscheiden 36). Erachtet sie das Begehren als begründet, hebt sie die Verfügung auf und entscheidet neu (§ 112 ZH StG; Art. 68, Abs. 1 VwVG). Trotz ihrer allgemeinen Zuständigkeit kann die

33) Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 3 zu § 110.

34) Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 4 zu § 110.

35) Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 5 zu § 110; Känzig, N 9 zu Art. 126; Masshardt, S. 427; Haesler, in ZBl 62, 147; StR 34, 204; Graf, S. 124; Wespi, S. 125; Blumenstein, in ASA 19, 206; Imboden/Rhinow, Nr. 43 B V; Caviezel, S. 108; Saladin, Verwaltungsverfahren, 24.12.

36) Masshardt, S. 427; StR 34, 204.

verfügende Instanz - v.a. wenn es sich um Rechtsmittelentscheide handelt - den Entscheid in der Sache mit verbindlichen Weisungen an die Vorinstanz zurückweisen 37). Die delegationsweise materielle Behandlung von Revisionsbegehren durch die ursprüngliche Instanz ist namentlich dann am Platz, wenn im Rahmen des Revisionsverfahrens Fragen aufgegriffen werden, die eine vollständig neue Verfügung mit entsprechend umfangreichen Sachverhaltsfeststellungen und Beweisverfahren notwendig machen 38). Der Entscheid auf Eintreten bzw. Nichteintreten jedoch obliegt in jedem Fall der ordentlichen Revisionsinstanz 39).

37) StR 34,204; Graf, S. 125.

38) Graf, S. 126.

39) Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 1 zu § 111.

§ 13 Das Revisionsverfahren

I. Allgemeines

Die Revision ist die Wiederaufnahme eines abgeschlossenen Verfahrens in jenem Stadium, in welchem es sich bei der Fällung des mangelhaften Entscheides befunden hat. Sie zielt auf eine Neubeurteilung des Falles im Hinblick auf die angerufenen Revisionsgründe durch die nämliche (verfügende) Instanz ab 1). Im Revisionsverfahren stehen sich also die gleichen Parteien gegenüber wie in dem der Revision vorausgegangenen Verfahren: der Private als Revisionskläger und die verfügende Behörde als Revisionsbeklagte und als urteilende Instanz. Aufgrund dieser Doppelfunktionen der Behörde ist dieser Verwaltungsstreit nicht in einem Zweiparteiverfahren vor einer übergeordneten Rechtsprechungsinstantz zu erledigen, sondern, es ist im Grunde genommen das vorausgegangene abgeschlossenen Verfahren auf der verbesserten Grundlage erneut durchzuführen, und zwar von dort an, wo sich der zu rügende Revisionsbestand ausgewirkt hat. Das Revisionsverfahren bleibt jedoch trotzdem ein Rechtsmittelverfahren, da es grundsätzlich vom Willensentschluss der Parteien abhängt, ob die Streitsache erneut vor die Behörde getragen wird. Das Revisionsverfahren wird im Unterschied zum erstinstanzlichen Verfahren vom Verfügungsgrundsatz beherrscht. Letzterer ist grundsätzlich verfahrensbestimmende Prozessmaxime. Ein Einbruch besteht höchstens insoweit, als teilweise die richterliche Bindung an die Parteibeghären entfällt 2).

II. Die Einleitung des Verfahrens

Da das Revisionsverfahren im wesentlichen von der Dispositionsmaxime beherrscht wird, setzt die Einleitung eines Revisions-

1) Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 5 zu § 111; Kölz, VRG, N 8 zu § 67.

2) Gygi, S. 150.

verfahrens - vorbehältlich derjenigen Fälle, bei welchen die Behörde von Amtes wegen ihren Entscheid in Revision zieht - notwendigerweise das Begehren einer Partei voraus 3). Dies geschieht durch die Einreichung einer förmlichen Revisionschrift bei der zuständigen Instanz 4).

Die Einlegung eines Revisionsgesuches hat die erneute Rechtshängigkeit der Sache zur Folge. Sie bewirkt, dass sich die angerufene Instanz mit der Sache zu befassen hat 5). Die Rechtshängigkeit tritt ein, sobald die zuständige Instanz im Besitze des Rechtsmittels ist und nicht schon mit dem Zeitpunkt der Anhebung des Verfahrens 6). Wird das Rechtsmittel bei einer unzuständigen Instanz zugestellt, so erwächst dem Gesuchsteller nach der verwaltungsrechtlichen Regelung (Art. 8 VwVG) kein Rechtsnachteil; das Gesuch wird von Amtes wegen an die zuständige Instanz weitergeleitet, wobei in diskutablen Fällen ein Meinungsaustausch gepflogen wird 7). Besteht eine allgemeine Weiterleitungspflicht oder schreibt das Gesetz vor, das Rechtsmittel sei beim iudex a quo und nicht beim iudex ad quem einzureichen, tritt die Rechtshängigkeit schon in dem Zeitpunkt ein, in welchem das Gesuch der (unzuständigen) Behörde zugekommen ist. Besteht indessen keine allgemeine Weiterleitungspflicht der Rechtsmittel, wird die Sache erst rechtshängig, wenn die zuständige Instanz im Besitze des Rechtsmittels ist: da die Rechtshängigkeit eine Einlassungspflicht der zuständigen Rechtsmittelinstanz begründet, muss sie erst einmal im Besitze des Rechtsmittels sein, um ihrerseits Pflichten übernehmen zu können 8). Mit dem Eintritt der Rechtshängigkeit wird der Prozessbetrieb ausgelöst, d.h. das Verfahren läuft bis zur Entscheidung unter der Leitung der Behörde oder des Richters ab (behördliche oder richterliche Prozessleitung) 9). Die Rechtshängigkeit endet erst mit der Fäl-

3) Saladin, Verwaltungsverfahren, 24.12; Gygi, S. 32.

4) siehe oben, § 12 I, III.

5) Graf, S. 127; Gygi, S. 137; Schwager, S. 106 f.; Feigenwinter, S. 128.

6) Graf, S. 127; Schwager, S. 104.

7) Saladin, Verwaltungsverfahren, 21.21; Gygi, S. 62.

8) Schwager, S. 105.

9) Gygi, S. 137; 52.

lung eines Entscheides (formeller Nichteintretensentscheid oder materieller Entscheid in der Sache) oder mit einem Erledigungsbeschluss (z.B. Rückzug des Rechtsmittels) 10). Wird ein Verfahren von Amtes wegen eingeleitet - so im Falle der Einwirkung einer strafbaren Handlung auf die Verfügung (Art. 66 Abs. 1 VwVG) - tritt die Rechtshängigkeit als Verpflichtung zur Durchführung des Verfahrens im Grunde genommen schon im Zeitpunkt der Kenntnisaufnahme des Revisionsgrundes ein. Ihr Ende kann die Rechtshängigkeit in diesem Fall nur durch einen Entscheid in der Sache finden 11).

III. Der Rechtsprechungsvorgang

1. Das Zulässigkeitsverfahren

Bevor die zuständige Instanz ein Revisionsgesuch materiell behandeln und einen neuen Entscheid in der Sache selbst treffen kann, hat sie vorerst dessen prozessuale Zulässigkeit zu prüfen. In das Stadium der Zulässigkeitsprüfung tritt die Verwaltungsstreitsache sogleich nach dem Eingang des Gesuches bei der Revisionsinstanz. Gegenstand dieser Vorprüfung ist die Frage, ob die Behörde auf das Gesuch materiell eintreten kann oder nicht. Es wird von Amtes wegen geprüft, ob die Revisionsschrift den gesetzlichen Formvorschriften genügt und ob alle Revisionsvoraussetzungen (Prozessvoraussetzungen) erfüllt sind, wie die örtliche, sachliche und funktionelle Zuständigkeit, das Vorliegen eines rechtskräftigen Entscheides, die Partei- und Prozessfähigkeit bzw. gesetzliche oder vertragliche Vertretung (genügende Vollmacht), die Revisionsbefugnis des Gesuchstellers, anderweitige Rechtshängigkeit und die Einhaltung der Revisionsfristen. Genügt die Rechtsschrift den gesetzlichen Anforderungen nicht oder lässt sie die nötige Klarheit vermissen und stellt sich das Gesuch nicht als offensichtlich unzulässig heraus, weist die Behörde das Gesuch unter Ansetzung einer kurzen Nachfrist zur Verbesserung

10) Gygi, S. 137; Schwager, S. 107; Feigenwinter, S. 129.

11) Graf, S. 127.

von geringfügigen Mängeln (wie mangelnde Substanziierung oder Beweismittelangabe, ungenügende Vollmacht) an den Gesuchsteller zurück. Ist jedoch das Revisionsgesuch mit nicht behebbaren Mängeln behaftet, m.a.W. sind absolute Gültigkeits-erfordernisse (Einhaltung der Revisionsfristen, subjektive Voraussetzungen, Vorliegen einer rechtskräftigen Verfügung, etc.) nicht erfüllt, wird sogleich auf Nichteintreten entschieden und das Verfahren erledigt 12). Wird ein Revisionsverfahren von Amtes wegen eingeleitet, so ist lediglich zu prüfen, ob die absolute Revisionsfrist noch nicht abgelaufen ist, d.h. ob eine Revisionsmöglichkeit noch nicht verwirkt ist, sowie ob überhaupt eine revisionsfähige Verfügung vorliegt 13).

2. Die eigentliche Prüfung des Revisionsgesuches

Genügt die Rechtsschrift den gesetzlichen Formvorschriften und sind zudem alle Prozessvoraussetzungen erfüllt, m.a.W. kann auf Eintreten erkannt werden, steht der entscheidenden Instanz prozessrechtlich nichts mehr im Wege, sich zur Begründetheit oder Unbegründetheit der Rechtsbehauptungen (Rechtsbegehren) auszusprechen 14). Sie darf über die Sache selbst im Umfange der angerufenen Revisionsgründe urteilen.

Erweist sich demnach das Revisionsgesuch als zulässig, so ist es vor der materiellen Behandlung der Anträge allen am Revisionsverfahren Beteiligten unter Ansetzung einer kurzen Frist zur Vernehmung zuzustellen (§ 111 ZH StG; Art. 57 VwVG) 15). Die Vernehmung verschafft den übrigen Prozessbeteiligten die Gelegenheit, Einfluss auf das Verfahren zu nehmen. Sie dient zudem der richtigen und vollständigen Abklärung der Sach- und

12) Reimann/Zuppinger/Schärer, N 1 zu § 111; Graf, S. 129; Gygi, S. 61, 235; Schwager, S. 136.

13) Graf, S. 129.

14) Gygi, S. 59.

15) Auch wenn im ordentlichen Verfahren ein Vernehmlassungsverfahren nicht stattgefunden hat, haben im Revisionsverfahren die Beteiligten bei Zulassung des Revisionsgesuches stets Anspruch darauf, sich zum Revisionsbegehren zu äussern. Reimann/Zuppinger/Schärer, N 2 zu § 111.

Rechtslage. Beim Vorliegen von neuen Tatsachen und Beweismitteln, die eine Verfügung wesentlich zu ändern vermögen, ist sie notwendiges Mittel zur Gewährleistung des rechtlichen Gehörs. Insbesondere kann dadurch eine allfällige Gegenpartei in den Stand gesetzt werden, ihre Interessen zu wahren und zu den eingereichten Anträgen Gegenbehauptungen oder Ergänzungen anzubringen 16). Zur Vernehmlassung sind deshalb alle Behörden und Privatpersonen einzuladen, die in einer sachlichen Beziehung zum angefochtenen Entscheid stehen, mithin alle, die revisionsbefugt sind 17). Steuerrechtlich haben in erster Linie der Fiskalvertreter und allfällige Gemeindevertreter Anspruch auf Vernehmlassung 18). Deckt sich die Revisionsinstanz nicht mit der verfügenden Behörde, ist auch diese zur Vernehmlassung einzuladen. Sie ist gleichzeitig dazu anzuhalten, sich in ihrem Besitze befindliche Akten der Revisionsinstanz vorzulegen. Wird das Verfahren von Amtes wegen eröffnet, muss in Nachachtung des Anspruches auf rechtliches Gehör dem Steuerpflichtigen oder dem von einer Verfügung Betroffenen das Recht vorbehalten bleiben, eigene Rechtsbehauptungen (Rechtsbegehren, Tatsachenvorbringen und Rechtserörterungen) in das Verfahren einzubringen und mit geeigneten Mitteln Beweis oder Gegenbeweis zu führen 19).

Erst nach abgeschlossenem Vernehmlassungsverfahren wird auf die materielle Behandlung der Anträge, d.h. auf die Frage der Begründetheit der angerufenen Revisionstatbestände eingetreten. Es gilt der Untersuchungsgrundsatz. Die Revisionsinstanz ist daher gehalten, ihrer Entscheidung nur solche Tatsachen zugrundelegen, von denen sie sich selbst überzeugt hat. Das bedeutet für das Revisionsverfahren, dass die Behörde sich in Ansehung der beigebrachten Beweismittel selbständig und ohne Bindung an die Parteivorbringen ein Urteil über das Vorliegen sämtlicher Wesenselemente der angerufenen Revisionstatbestände zu bilden hat. Da-

16) Graf, S. 129; Wespi, S. 370 f.; Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 2 zu § 111; Kölz, VRG, N 3 zu § 26; Gygi, S. 57, 136.

17) siehe oben, § 9 I 3.

18) Graf, S. 129; Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 3 zu § 111.

19) Graf, S. 130; Gygi, S. 56 f..

bei ist besonders das Augenmerk auf die Abklärung und Beurteilung der vom Gesuchsteller geltend gemachten Unmöglichkeiten der früheren Beibringung zu richten. Der Entscheid über diese Frage ist von ausschlaggebender Bedeutung für den Erfolg der Revision. Die urteilende Instanz hat sich deshalb sorgfältig, gewissenhaft und unvoreingenommen eine Meinung darüber zu bilden, ob die diesbezüglich geltend gemachten Sachumstände als wahr und somit als bewiesen zu gelten haben oder nicht. Veranschlagt wird dabei das beigebrachte Beweismaterial, ferner auch das Beweisverhalten der Parteien 20). Im übrigen richtet sich das in diesem Stadium notwendige Untersuchungs- und Beweisverfahren nach den einschlägigen Verfahrens- und Prozessvorschriften. Es kommen daher, je nachdem ob ein erstinstanzlicher oder ein Rechtsmittelentscheid in Revision gezogen werden soll, die entsprechenden Bestimmungen zur Anwendung 21).

3. Das Ueberprüfungsergebnis

Die Rechtssicherheit verlangt, dass ein rechtshängiges Verfahren förmlich durch Urteil oder Beschluss abgeschlossen wird 22). Je nachdem ob die Revisionsbehörde den rechtserheblichen Sachverhalt als wahr erachtet oder nicht - aus der Beweiswürdigung braucht indessen nicht absolute Gewissheit zu resultieren, sondern es genügt vielmehr die von der Lebenserfahrung und praktischen Vernunft getragene, mit stichhaltigen Gründen gestützte Ueberzeugung 23) - lautet der Entscheid in der Sache auf Abweisung, Gutheissung oder teilweise Abweisung und teilweise Gutheissung des Revisionsgesuches.

20) Gygi, S. 205.

21) Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 1 zu § 112; Graf, S. 131.

22) Gygi, S. 233.

23) Gygi, S. 205.

a) Die Abweisung des Revisionsgesuches

Können keine Revisionsgründe nachgewiesen werden, m.a.W. erachtet die Behörde das Revisionsgesuch als unbegründet, ist auf Abweisung der Revision zu erkennen. Durch den abweisenden Entscheid wird festgestellt, dass die angefochtene Verfügung weder an einem von der Partei angerufenen noch sonstwie an einem Mangel leidet, der die gesetzlichen Voraussetzungen der Revision erfüllen würde. Die Rechtskraft des Einschätzungs- bzw. Rechtsmittelentscheides darf somit nicht beseitigt werden. Dem Abweisungsbeschluss kommt lediglich negative und nicht etwa die positive Wirkung einer materiellen Bestätigung der angefochtenen Verfügung zu 24). Dies lässt sich - durch Umkehrschluss - den einschlägigen Gesetzen entnehmen. Diese bestimmen ausdrücklich, dass eine Verfügung nur dann aufzuheben und eine neue Entscheidung zu treffen sei, wenn sich das Revisionsbegehren als begründet herausstellt (§ 112 ZH StG; Art. 68, Abs. 1 VwVG).

b) Die Guttheissung des Revisionsgesuches

Erachtet die Revisionsinstanz das Gesuch als begründet, so hebt sie die angefochtene Verfügung auf und erlässt eine neue Verfügung (§ 112 ZH StG; Art. 68, Abs. 1 VwVG). Erst wenn das Vorliegen von Revisionsgründen verbindlich festgestellt worden ist, kann die formelle Rechtskraft des angefochtenen Entscheides beseitigt werden; und erst dann liegt prozessrechtlich nichts mehr im Weg, über die Sache neu zu urteilen. Mit dieser Entscheidung ist die rechtsmittelmässige Ueberprüfung des Revisionsgesuches abgeschlossen. Die neue Entscheidung, die an die Stelle der aufgehobenen Verfügung tritt 25), ist in demjenigen Verfahren zu treffen, in dem auch die frühere Verfügung ergangen ist. Dies folgt aus dem Zweck der Revision, der darin besteht, das ordnungsgemässe Zustandekommen eines Verwaltungs-

24) Giacometti, S. 500, 500 N 146; Feigenwinter, S. 142; Schwager, S. 146; Graf, S. 130.

25) Reimann/Zuppinger/Schärner, N 2 zu § 112.

aktes zu gewährleisten. Neben allfälligen speziellen Revisionsbestimmungen kommen daher für das wiederaufgenommene Verfahren - je nach dem zu revidierenden Entscheid - die Bestimmungen des erstinstanzlichen oder des Rechtsmittelverfahrens zur Anwendung 26). Im Rahmen der erneuten Durchführung des Verfahrens werden die festgestellten Mängel beseitigt. Durch den gutheissenden Entscheid wird der Gesuchsteller so gestellt, wie wenn der frühere (und heute aufgehobenen) Entscheid gar nicht ergangen wäre 27).

c) Der Sachliche Umfang der Ueberprüfung

Der Umfang der Revision ergibt sich grundsätzlich aus den vom Steuerpflichtigen angerufenen und nachgewiesenen Revisionsgründen 28). Soweit also die Sache vom Revisionsgrund nicht betroffen wird, bleibt der Prozessstoff unberührt; der neue Entscheid hat sich in dieser Hinsicht auf diejenigen Verhältnisse zu stützen, welche bei der Fällung des früheren Entscheides vorgelegen haben 29). Die Rechtskraft des Einschätzungs- bzw. des Rechtsmittelentscheides wird nur insoweit aufgehoben, als sich aus den festgestellten Revisionsgründen die Unrichtigkeit des Entscheides ergibt 30). Nur dort, wo der angerufene Mangel einen störenden Einfluss auf das ordnungsgemässe Zustandekommen einer Verfügung ausgeübt hat, kann sich ein korrigierendes Eingreifen mittels eines ausserordentlichen Rechtsmittels wie der Revision rechtfertigen. Dem Gesuchsteller muss daher auch gestattet sein, während des laufenden Revisionsverfahrens einzelne Revisionsgründe fallen zu lassen oder neue Revisionsgründe vorzubringen. Letzteres freilich nur insoweit, als die Revisionsfristen gewahrt sind 31). In diesem Sinne ist eine Ausdehnung der Revision in einem schon eingeleiteten Verfahren möglich. Nicht statt-

26) Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 1 zu § 112; Graf, S. 131.

27) Birchmeier, S. 515; Graf, S. 131.

28) Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 4 zu § 112; Kölz, VRG, N 59 zu § 20.

29) Birchmeier, S. 515; Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 4 zu § 112.

30) Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 4 zu § 112; Graf, S. 131.

31) Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 3 zu § 112.

haft ist es jedoch, anlässlich der Revision weitere Korrekturen vorzunehmen, die sich lediglich auf abweichende Beweiswürdigung, eine veränderte tatsächliche Auffassung des Petenten oder auf Billigkeitserwägung stützen 32). Eine solche Praxis liefe dem Sinn und Zweck der Revision zuwider. Sie käme zudem einer unzulässigen Erweiterung der Ueberprüfungsbeugnis der Revisionsinstanz gleich. Die Revision ist wie erwähnt ein begrenztes Rechtsmittel. Deshalb bestimmt die Umschreibung der Rechtsmittelgründe zugleich, was die zuständige Instanz zu überprüfen hat 33).

d) Die Form des Entscheides

Der Urteilsspruch der entscheidenden Instanz ist den am Revisionsverfahren Beteiligten schriftlich mitzuteilen 34). Er hat eine Zusammenfassung des rechtserheblichen Sachverhaltes, die Begründung und die Urteilsformel (Dispositiv) sowie, sofern es sich nicht um einen letztinstanzlichen Entscheid handelt, eine Rechtsmittelbelehrung zu enthalten (§ 78 ZH StG; Art. 62. Abs. 2; Art. 35 VwVG) 35).

IV. Die Rechtsmittel gegen Revisionsentscheide

Entscheide im Rahmen eines Revisionsverfahrens, seien es formelle Nichteintretens- oder Entscheide in der Sache selbst (Abweisung oder Gutheissung), sind ihrerseits (weiterziehbare) Verfügungen 36). Revisionsentscheide sind daher allen ordentlichen oder ausserordentlichen Rechtsmitteln zugänglich, die schon gegenüber dem seinerzeitigen Einschätzungs- bzw. Rechtsmittelentscheid zulässig waren 37). Hat die angegangene Instanz Eintreten auf das Begehren um Revision oder Wiedererwägung abgelehnt, so kann mittels Beschwerde prinzipiell nicht Abänderung

32) Graf, S. 131.

33) siehe oben, § 4 II C 1 c.

34) Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 7 zu § 112, N 2 zu § 78.

35) Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 7 zu § 112, N 4, 7 zu § 78; Gygi, S. 236; Gygi/Stucki, N 1, 7 zu Art. 84; Schwager, S. 138; Feigenwinter, S. 151.

36) Saladin, Verwaltungsverfahren, 20.24; Gygi, S. 105.

37) Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 1 zu § 113; Känzig, N 9 zu Art. 126; Pestalozzi, S. 197; Haesler, in ZBl 62, 147; StR 34, 204; Saladin, Verwaltungsverfahren, 20.24, 24.12.

oder Aufhebung des ursprünglichen Entscheides, sondern nur Eintreten (bzw. Verpflichtung zu Eintreten) auf das Revisions- oder Wiedererwägungsbegehren verlangt werden 38). Die Aufhebung oder Aenderung ist nach Gutheissung der Beschwerde auf dem Weg eines selbständigen Revisionsverfahrens zu beantragen.

Der Revisionsentscheid kann sowohl vom Steuerpflichtigen wie vom staatlichen Vertreter oder von den beteiligten Gemeinden weitergezogen werden. Bei der Quellensteuer ist zudem auch der Leistungsschuldner zur Rechtsmittelerhebung legitimiert 39).

38) Saladin, Verwaltungsverfahren, 24.13, 20.24.

39) Reimann/Zuppinger/Schärker, N 2 zu § 113.

3. Abschnitt: Die Wirkungen der erfolgreichen Revision

§ 14 Die materiellrechtlichen Wirkungen des Revisionsentscheides

I. Allgemeines

Wie gesagt, hebt die Revisionsinstanz bei begründetem Revisionsgesuch, d.h. beim Vorliegen anerkannter gesetzlicher oder aussergesetzlicher Revisionsgründe, den angefochtenen Entscheid auf und erlässt gestützt auf die verbesserte und vervollständigte Verfügungsgrundlage einen neuen Entscheid. Diese Neuentscheidung tritt dann an die Stelle der ursprünglichen (und heute aufgehobenen) Verfügung 1). Damit ein Revisionsbegehren geschützt werden kann, muss der angerufene Grund erheblich sein 2). Demzufolge wird auch die Neuentscheidung erheblich von der früheren Verfügung abweichen. Ist nun - was meistens der Fall ist - der frühere Entscheid bereits vollstreckt worden, drängt sich aufgrund der veränderten Sachlage eine Korrektur der materiellen Verhältnisse des Betroffenen auf. Dass eine auf formell-rechtlich zulässige Weise festgestellte inhaltliche Unrichtigkeit einer Verfügung zu berichtigen ist, folgt aus dem Grundsatz einer rechtssatzmässigen Verwaltung (Legalitätsprinzip). Dieser Grundsatz verlangt von der Verwaltung, das positive Recht nicht nur ausnahmslos, sondern auch richtig auszuführen 3). Insbesondere soll das Gemeinwesen nur insoweit Steuern erheben, bzw. der Plichtige hat nur insoweit Steuern zu bezahlen, als dies im Gesetz vorgesehen ist 4).

Erfüllt also der angerufene Revisionsgrund die gesetzlichen Voraussetzungen, so wird die Rechtskraft der früheren Verfügung beseitigt. Damit wird verfahrensrechtlich ermöglicht, das frühere Verfahren in dem Stadium wiederaufzugreifen, in welchem sich der angerufene Revisionsgrund ausgewirkt hat, und erneut durchzu-

1) siehe oben, § 13 III 3 b.

2) siehe oben, § 10 II A 3.

3) Saladin, in ZSR 94 II 339.

4) Reimann/Zuppinger/Schärer, N 1 zu § 108.

führen. Die Verfahrensbeteiligten werden dadurch so gestellt, als ob das frühere Verfahren gar nicht zu Ende geführt worden wäre. Das hat zur Folge, dass die rechtlichen und tatsächlichen Verhältnisse des Gesuchstellers nach der Neuentscheidung in der Sache auf den Stand zurückzusetzen sind, in dem sie sich präsentiert hätten, wäre nicht der frühere und nun aufgehobene Entscheid, sondern nur die Neuentscheidung ergangen.

II. Die Korrektur der Benachteiligung

Steht fest, dass die nachgewiesenen Revisionsgründe den Erlass einer von der früheren Verfügung wesentlich abweichenden neuen Verfügung notwendig machen, erscheint der Gesuchsteller im Umfange der Diskrepanz zwischen der alten Verfügung und der Neuentscheidung als benachteiligt. Diese Sachlage ruft nach einer Korrektur, nach einer Beseitigung der Benachteiligung. Diese erscheint nämlich mangels Deckung durch eine rechtskräftige Verfügung als nicht (mehr) geschuldet, so dass eine bereits erfolgte Durchsetzung dieser "Nichtschuld" ihrer (notwendigen) Grundlage entbehrt.

1. Im Steuerrecht: Die Steuerrückerstattung

Konsequenz eines gutheissenden oder teilweise gutheissenden Revisionsentscheides ist die Steuerrückerstattung 5). Aufgrund des Legalitätsprinzipes sollte die Rückerstattung, wie dies nach § 118 des ZH der Fall ist 6), im Anschluss an die Revision von Amtes wegen angeordnet und nicht von einem entsprechenden Gesuch bei der zuständigen Behörde abhängig gemacht werden 7).

Ist gestützt auf eine erfolgreiche Revision das Gemeinwesen verpflichtet, eine zuviel bezahlte Steuer zurückzuerstatten, stellt sich - analog zum Zivilrecht - die Frage einer allfälligen Verzinsung der zu erstattenden Beträge. Die Leistung eines Ver-

5) Reimann/Zuppinger/Schärner, N 5 zu § 108.

6) Reimann/Zuppinger/Schärner, N 8 zu § 108.

7) Graf, S. 134; Blumenstein, in ASA 19,210.

zugszinseszinses fällt dabei zum vornherein ausser Betracht. Ein solcher könnte für öffentlich-rechtliche Geldforderungen nur dann in Frage kommen, wenn die Leistung eines Verzugszinseszinses nach den allgemeinen Rechtsgrundsätzen, im Hinblick auf die für ähnliche zivilrechtliche Tatbestände geltende Ordnung, gerechtfertigt ist 8). Ein Verzugszins könnte daher vom Gemeinwesen nur dann gefordert werden, wenn dieses mit der Rückerstattung nach Ausfällung des Revisionsentscheides in Verzug geriete 9). In Frage kommt indessen die Gewährung eines Vergütungszinseszinses als Entgelt für den erlittenen Zinsverlust 10). Analog zum Zivilrecht sind auch öffentlich-rechtliche Geldforderungen nicht ohne weiteres verzinslich, sondern es bedarf einer besonderen Begründung der Zinspflicht. Die besondere Begründung einer Verzinsungspflicht kann namentlich darin gesehen werden, dass in gewissen Fällen der Anlass zu einer Revision überwiegend von der Behörde zu verantworten ist. Beim Fehlen einer entgegenstehenden ausdrücklichen Vorschrift (so z.B. § 118 Abs. 2 ZH StG) 11) ist daher dem Pflichtigen auf den rückzuerstattenden Betrag vom Tage der Zahlung an ein Vergütungszins zu entrichten 12). Eine Zinspflicht erscheint demgemäss insbesondere in den Fällen gerechtfertigt, in denen das Gesuch um Revision auf den Revisionstatbestand der "Verletzung wesentlicher Verfahrensgrundsätze", wie z.B. bei falscher Auskunft, Nichtberücksichtigung aktenkundiger erheblicher Tatsachen, der Verletzung des Untersuchungsgrundsatzes oder bei verbrecherischer Einwirkung auf den Entscheid durch Beamtenbestechung, gestützt werden kann. Ohne ausdrückliche gesetzliche Regelung sollte eine Zinspflicht des Gemeinwesens indessen dann entfallen, wenn das Revisionsgesuch gestützt auf nachträglich vorgebrachte neue Tatsachen oder Beweismittel gutgeheissen wird 13).

8) Imboden/Rhinow, Nr. 31 B I.

9) Graf, S. 134; 95 I 263.

10) Rhinow/Zuppinger/Schärrer, N 2 zu § 118.

11) Rhinow/Zuppinger/Schärrer, N 5 zu § 118, N 34 zu § 108.

12) Masshardt, S. 459; Känzig, N 14 zu Art. 126 unter Hinweis auf Art. 127; Abs. 2 WStB; StR 34,207.

13) Graf, S. 135.

2. Im Verwaltungsrecht

Je nach Inhalt der angefochtenen Verfügung erfolgt die Beseitigung der Benachteiligung bzw. die Herstellung des gesetzmässigen Zustandes durch Rückerstattung zuviel bezahlter öffentlich-rechtlicher Geldleistungen, wie z.B. Gebühren, Sozialversicherungsbeiträge, oder in den andern Fällen durch Verminderung bzw. Aufhebung öffentlich-rechtlicher Pflichten (Naturallasten), wie z.B. Militärdienst, Expropriationen, oder durch Erweiterung bzw. Begründung öffentlich-rechtlicher Rechte, wie z.B. Baubewilligungen, Subventionen, Verleihung von Bürgerrechten oder akademischen Graden.

Wie im Steuerrecht ist auch hier aufgrund des Legalitätsprinzipes die Anordnung der Beseitigung der Benachteiligung für jeden, auch nicht geldmässigen Verfügungsinhalt im Anschluss an die Revision von Amtes wegen zu treffen.

III. Die Aenderung des angefochtenen Entscheides

Auch wenn es grundsätzlich vom Willensentschluss der Partei abhängt, ob ein Revisionsverfahren anhängig gemacht werden soll oder nicht (Verfügungsgrundsatz), greift im Verwaltungsrechtspflegeverfahren mitunter der Officialgrundsatz insofern ein, als der Richter im Rechtsmittelverfahren nicht an die Parteibegehren gebunden ist 14). Diese Freistellung des Richters von den Parteibegehren bedeutet, dass die angefochtene Verfügung zuungunsten oder zugunsten des Gesuchstellers geändert werden darf. Die Rechtsmittelinstanz hat einerseits die Möglichkeit, dem Gesuchsteller mehr zuzusprechen, als dieser mit seinen Anträgen verlangt. Andererseits hat sie aber auch die Befugnis, die angefochtene Verfügung zu seinem Nachteil abzuändern 15).

Die Freistellung der Rechtsmittelinstanz von den Parteibegehren, mithin die Anerkennung der reformatio in peius vel in melius im Rechtsmittelverfahren, beansprucht in besonderem Mas-

14) Gygi, S. 149; Saladin, *Verwaltungsverfahren*, 13.32.

15) Graf, S. 132; Blumenstein, *System*, S. 418; Gygi, S. 183; Saladin, *Verwaltungsverfahren*, 13.32; Fleiner-Gerster, S. 204.

se für die Revision Geltung. Mit ihr will nämlich ein Entscheid herbeigeführt werden, wie er gelautet hätte, wenn der Behörde die heutige, durch das Revisionsverfahren verbesserte oder vervollständigte Entscheidungsgrundlage schon im früheren Verfahren zur Verfügung gestanden hätte. Daneben hat - wie jedes Rechtsmittel - auch die Revision dem Grundsatz der rechtssatzmässigen Verwaltung zur Durchsetzung zu verhelfen. Die Behörde hat daher auch für den Gesuchsteller günstige Tatsachen und Beweismittel, auf die sie im Laufe des Verfahrens stösst, von ihm aber nicht behauptet worden sind, bei ihrem Entscheid zu berücksichtigen (*reformatio in melius*). Dabei ist einzuschränken, dass ihre Berücksichtigung prozessual zulässig sein muss; sie können nur berücksichtigt werden, wenn sie sich im Rahmen der gesetzlichen oder aussergesetzlichen Revisionstatbestände halten.

Gleich verhält es sich mit der Zulässigkeit der *reformatio in peius*, d.h. mit der Berücksichtigung von Sachumständen, die sich zum Nachteil des Gesuchstellers auswirken. Entdeckt die Revisionsinstanz ihrerseits Revisionsgründe, insbesondere neue Tatsachen oder Beweismittel, die sich zum Nachteil des Gesuchstellers auswirken, kann sie die Verfügung - im Rahmen von Art. 62 Abs. 2 VwVG - zuungunsten des Petenten abändern, auch wenn der Gesuchsteller das Verfahren gestützt auf für ihn günstige Revisionsgründe eingeleitet hat. Sie muss dabei kein neues Verfahren eröffnen. Entscheidend ist einzig, dass die Behörde gesetzliche Revisionsgründe geltend machen kann. So die Regelung in Art. 68 Abs. 1 i.V.m. Art. 62 VwVG, wo eine Revision nicht ausdrücklich nur zugunsten des Gesuchstellers vorgesehen ist (Art. 66 VwVG).

Anders im Steuerrecht, wenn die Revision, wie z.B. in § 108 ZH StG 16), ausdrücklich nur zugunsten des Pflichtigen vorgesehen wird. Zeigt sich nämlich im Revisionsverfahren, dass Steuerfaktoren an sich zuungunsten des Steuerpflichtigen abgeändert werden müssten, so kann nach Ansicht des Bundesgerichtes eine "Revision zuungunsten des Pflichtigen" lediglich dann vorgenommen werden, wenn gleichzeitig die speziellen Voraussetzungen zu einem Nach- oder Strafsteuerverfahren erfüllt sind 17). Nach zürcherischem

16) siehe oben, § 5 II 2 d.

17) Masshardt, S. 435; StR 34,203 f.; 98 Ib 30.

Recht wäre demnach eine Revision zum Nachteil des Pflichtigen nur in dem Fall statthaft, wenn sich aufgrund neuer Tatsachen oder Beweismittel ergibt, dass eine Einschätzung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Einschätzung ungenügend ist (§ 102 Abs. 1 ZH StG). Als Korrelat zur Revision zugunsten des Pflichtigen (§ 108 ZH StG) ist eine Nachsteuererhebung nur möglich beim Vorliegen objektiv gleicher Voraussetzungen 18). Eine rechtskräftige Schätzung kann daher auch im Nachsteuerverfahren nicht korrigiert werden, wenn früher bekannt gewesenes Material in tatsächlicher oder rechtlicher Hinsicht anders gewürdigt wird als im Zeitpunkt der Einschätzung 19). Ohne ausdrückliche Vorschrift kann auch hier der Irrtum der Steuerbehörde über den zu beurteilenden Sachverhalt oder die falsche Rechtsanwendung nicht zu einer Revision im Sinne einer Nachsteuererhebung führen 20).

18) Reimann/Zuppinger/Schärner, N 3 zu § 102.

19) Reimann/Zuppinger/Schärner, N 40 zu § 102.

20) Reimann/Zuppinger/Schärner, N 24 zu § 102.

§ 15 Zusammenfassendes Ergebnis

I. Grundsätzliche Uebereinstimmungen

Die vorstehenden Untersuchungen zeigen, dass zwischen dem steuer- und dem verwaltungsverfahrenrechtlichen ausserordentlichen Rechtsmittel der Revision im grundsätzlichen Uebereinstimmung herrscht:

(1) Im Steuer- wie im Verwaltungsverfahren stellt die Revision nach Gesetz und Rechtsprechung ein echtes, ausserordentliches, begrenztes, nicht devolutives und nicht suspensives nachträgliches Rechtsmittel dar, welches bezweckt, die formelle Rechtskraft zu beseitigen und damit prozessrechtlich zu erlauben, dass über die Sache neu entschieden werden kann.

(2) In beiden Verfahren gestattet die Revision die Behebung besonderer, qualifizierter Entscheidungsmängel in all jenen Fällen, in denen eine ordentliche Anfechtung des Entscheides nicht (oder nicht mehr) möglich ist. Vorbehältlich einiger steuergesetzlicher Ausnahmen geht es bei der Revision rechtskräftiger Steuerveranlagungen oder Verwaltungsverfügungen hauptsächlich darum, die tatbeständliche Verfügungsgrundlage zu berichtigen, die von Anfang an fehlerhaft war, oder darum, gewisse gravierende Verfahrensmängel zu korrigieren. Ohne ausdrückliche gesetzliche Regelung soll in beiden Verwaltungsbereichen mit diesem Rechtsmittel nicht die Korrektur einer angeblich unrichtigen Rechtsauffassung bezweckt werden; sie will vielmehr lediglich das ordnungsgemässe Zustandekommen einer Veranlagungs- bzw. einer Verwaltungsverfügung. Im Rahmen eines Revisionsverfahrens ist deshalb die Erörterung der Frage, ob die frühere Steuerveranlagung oder die Verwaltungsverfügung juristisch betrachtet richtig oder falsch ausgefallen ist, grundsätzlich ausgeschlossen.

(3) Uebereinstimmung herrscht auch darin, dass die Revision auf jeden Fall dann auszuschliessen ist, wenn der Gesuchsteller die

Gründe, aus denen er sie verlangt, bei Anwendung der ihm zumutbaren Sorgfalt in der Verfahrensbeteiligung schon im laufenden erstinstanzlichen oder im ordentlichen Rechtsmittelverfahren (Einsprache- oder Rekurs-, bzw. Beschwerdeverfahren) hätte geltend machen können, als auch

(4) darin, dass die Revision Sache der verfügenden und nicht einer hierarchisch übergeordneten Instanz ist.

II. Unterschiede

Den grundsätzlichen Uebereinstimmungen sind einige - eher unwesentliche - Unterschiede gegenüberzustellen. Diese Unterschiede sind v.a. bedingt durch den Charakter des Steuerwesens als speziellen, durch erhebliche Eigenständigkeit gekennzeichneten Verwaltungsbereich wie auch durch die Tatsache, dass das Rechtsmittel der Revision in den verschiedenen Steuergesetzen des Bundes und der Kantone und im Verwaltungsverfahrensgesetz eine eigene Ausgestaltung erfahren hat.

(1) Die verwaltungsverfahrensgesetzlichen Revisionsgründe sind ausschliesslich verfahrensrechtlicher Natur. Sie beziehen sich vorzugsweise auf die Fragen des richtigen Zustandekommens sowie der Vollständigkeit der Abklärung der rechtlichen und tatsächlichen Grundlagen des Verwaltungsaktes. Neben diesen allgemein anerkannten Revisionsgründen ist nach ausdrücklicher Regelung in einigen kantonalen Steuergesetzen eine Revision überdies auch dann zulässig, wenn bei der Fällung des Entscheides bekannte, für die Veranlassung massgebliche Tatsachen (offensichtlich) irrtümlich gewürdigt worden sind; ebenso dann, wenn aus der parzellenweisen Veräusserung von Grundstücken ein Verlust resultiert. Die steuergesetzliche Anerkennung des Tatsachenirrtums und der Verlustverrechnung bei Teilveräusserung von Grundstücken als Revisionsbestände - womit im Grunde genommen der rein formellrechtliche Boden der Revision verlassen wird - ist

insbesondere bedingt durch das Gebot der materiellen Wahrheit und den Grundsatz, dass nur der effektiv erzielte Grundstücksgewinn besteuert werden soll.

(2) Dem Wesen des in der Steuerveranlagung zu regelnden Rechtsverhältnisses entspricht es ferner, dass in der Regel nur eine Person, der direkte Adressat (Steuerpflichtiger), als Partei dem Fiskus unmittelbar gegenübersteht. Durch eine dem VwVG unterstehende Verwaltungsverfügung können hingegen u.U. eine grosse Anzahl von privaten Personen berührt werden. Diese müssen sich deshalb mit prozessualen Anfechtungsmitteln zur Wehr setzen können. Ihnen kommt daher als Partei auch die Legitimation zum Revisionsverfahren zu.

(3) Die Steuergesetze, die ausdrückliche Revisionsbestimmungen enthalten, sehen in der Regel vor, dass sowohl (erstinstanzliche) Veranlagungsverfügungen wie auch Steuerjustizentscheide in Revision gezogen werden können. Im Gegensatz dazu findet im VwVG lediglich die Revision von Beschwerdeentscheiden eine ausdrückliche Regelung.

(4) Mit Ausnahme der übereinstimmenden Befristung beim Revisionsstatbestand der Einwirkung einer strafbaren Handlung auf die Verfügung, hat schliesslich die Revision - bedingt durch die Regelungen in den verschiedenen kantonalen Steuergesetzen - eine unterschiedliche Befristung erfahren dergestalt, dass die relativen und die absoluten Revisionsfristen im Verhältnis zur verwaltungsverfahrensgesetzlichen Regelung mehr oder minder verkürzt sind.

Lebenslauf

15.4.1953	geboren in Netstal als zweiter Sohn des dipl.ing.chem.ETH, Dr. phil. Konrad Auer und der Johanna, geb. Schaeppi
28.9.1972	Matura Typus B
1973-1977	Studium an der juristischen Fakultät in Zürich
13.7.1977	Promotion zum lic.iur. durch die Rechts- und staatswissenschaftliche Fakultät der Universität Zürich
1.11.1977-30.4.1978	Praktikum als Anwaltssubstitut in Zürich
1.6.1980-31.1.1981	Gerichtspraktikum am Bezirksgericht Pfäf- fikon ZH
10.12.1980	Promotion zum Dr.iur. durch die Rechts- und staatswissenschaftliche Fakultät der Universität Zürich
seit 1.2.1981	Uebertritt in die Advokatur

